

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Вищого навчального закладу
Укоопспілки «Полтавський університет
економіки і торгівлі»

18 квітня 2019 року № 88-Н

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Інститут економіки, управління та інформаційних технологій

Форма навчання заочна

Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____ доц. В.А. Кулик

«___» листопада 2019 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

на тему:

**«Облік виплат працівникам за національними та міжнародними
стандартами»**

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

за освітньою програмою «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи **Борщова Ангеліна Владиславівна**

_____ 26.11.2019 р.

Науковий керівник **д.е.н., доцент Кулик Вікторія Анатоліївна**

_____ 26.11. 2019 р.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ	7
1.1. Виплати працівникам, їх значення та види.....	7
1.2. Основні аспекти організації оплати праці на підприємстві	29
Висновки за розділом 3	35
РОЗДІЛ 2	36
ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ.....	36
2.1. Документування розрахунків з оплати праці при почасовій формі оплати праці	36
2.2. Документування при відрядній формі оплати праці.....	39
2.3. Інші документи для нарахування заробітної плати	41
2.4. Порядок виплати заробітної плати	43
2.5. Облік нарахування та виплати зарплати	71
Висновки за розділом 2	83
РОЗДІЛ 3	85
АУДИТ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКІВ ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ	85
3.1. Документування аудиту при проведенні перевірки виплат працівникам	85
3.2. Внутрішній аудит розрахунків з персоналом з оплати праці	88
3.3. Проблеми обліку та аудиту розрахунків з оплати праці та шляхи їх вирішення	95
Висновки за розділом 3	103
ВИСНОВКИ	105
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	109

ВСТУП

Розбудова ринкової економіки країни й усі пов'язані з цим трансформаційні процеси мають здійснюватися в інтересах людини для поліпшення якості її життя. Не зменшуючи значення інших соціально-економічних явищ, що входять до складу соціально-трудова відносин (зайнятості, охорони праці, розвитку персоналу тощо), зазначимо, що надзвичайно важливими сьогодні є ті, які пов'язані з організацією та ефективністю розрахунків за виплатами працівникам.

Виплати працівникам - найсуперечливіша категорія в системі умов праці, оскільки саме в ній відбито різнобічні інтереси сторін суспільно-трудова відносин, усі їхні досягнення й прорахунки. Це один із найважливіших показників, що характеризує рівень економічного та соціального стану суспільства і залежить передусім від продуктивності праці.

В Україні необхідні радикальні зміни в організації й стимулюванні ефективності праці, оптимізації диференціації доходів працівників та їх оподаткування, що є обов'язковою передумовою сталого соціально-економічного розвитку. Тому цілком закономірною є потреба у своєчасній, об'єктивній і достовірній інформації щодо оплати праці з погляду кожної із сторін соціально-трудова відносин - держави, роботодавця і найманого працівника. Така інформація може бути отримана у системі раціонально побудованого бухгалтерського обліку.

Для кожної із сторін економічних відносин значення заробітної плати оцінюється по-різному, але повільність нарахування та утримання зачіпає інтереси всіх. Проблему сучасного стану заробітної плати досліджували та продовжують досліджувати багато науковців, а саме - В.С. Василенко, О.С. Ветлужська, А.О. Гордеюк, Ю.М. Іванечко, П.М. Матюшко, А.І. Радчук, Т.В. Сизикова, С.В. Цимбалюк та ін. У своїх працях наукові діячі та фахівці-економісти змістовно розглядають найважливіші проблеми оплати праці в умовах вітчизняної економіки, що склалися на сьогодні. При цьому

найбільша увага приділяється саме дослідженню стану заборгованості із заробітної плати. В існуючих наукових працях багато уваги приділяється вивченню основних чинників, що впливають на величину заробітної плати, та пошуку оптимального рівня заробітної плати. У полі зору науковців знаходиться і визначення реальної вартості послуг на ринку праці в Україні. Пропонуються раціональні шляхи вирішення гострих питань стосовно заробітної плати на підприємствах України. Багато авторів ставить проблему обліку заробітної плати на головне місце серед інших аспектів облікової системи. Заслужують уваги праці вітчизняних та зарубіжних авторів, серед яких: Г.І. Башнянин, Ф.Ф. Бутинець, П.О. Куцик, М.В. Корягін, О.В. Лишиленко, П. Семюельсон, О.А. Полянська, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко та багато інших.

Метою дослідження є теоретичні та методологічні основи бухгалтерського обліку виплат працівникам згідно з національними та міжнародними стандартами обліку.

Завданнями дослідження є:

- визначити економічну сутність та види виплат працівникам;
- встановити роль і значення обліку та аналізу розрахунків за виплатами працівникам;
- охарактеризувати фінансово-господарську діяльність досліджуваного підприємства та постановку обліково-аналітичної роботи на ньому;
- дослідити особливості організації обліку розрахунків з персоналом;
- охарактеризувати методику синтетичного і аналітичного обліку розрахунків з оплати праці;
- розкрити способи удосконалення обліку розрахунків з персоналом за міжнародними стандартами;
- вивчити особливості організації аналітичних процедур за виплатами працівникам;
- дослідити методику аналізу показників з оплати праці;

– визначити шляхи підвищення ефективності системи виплат працівникам.

Об'єктом дослідження є розрахунки за виплатами працівникам.

Предметом дослідження є методичні та організаційні особливості обліку розрахунків за виплатами працівникам.

Інформаційно-методологічною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти; Укази Президента; Постанови Кабінету Міністрів України; офіційні документи та методичні матеріали Державної служби статистики України; наукова література; статті вітчизняних та зарубіжних вчених у періодичних виданнях із питань обліку, аналізу і контролю; довідково-інформаційні видання; дані з мережі Інтернет; облікові, статистичні дані об'єкта дослідження та дані спеціальних обстежень.

У ході дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Методи теоретичного узагальнення, групування і порівняння дали можливість уточнити понятійний апарат щодо видів виплат працівникам підприємства. За допомогою логічного методу визначено особливості організації облікової та контрольно-аналітичної роботи на досліджуваному підприємстві. За допомогою методів індукції і дедукції, причинно-наслідкового зв'язку розкрито методику обліку та аналізу розрахунків з персоналом. У процесі аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства використані методи аналітичного групування, зведення та вибіркового методу, а для побудови таблиць і схем – графічні методи.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ

1.1. Виплати працівникам, їх значення та види

Почнемо з основ: розберемося, що являють собою форми та системи оплати праці. Визначення цих понять знаходимо в Методрекомендаціях № 186.

Система оплати праці — це визначений взаємозв'язок між показниками, що характеризують міру (норму) праці та міру її оплати в межах і понад норми праці, які гарантують одержання працівником заробітної плати відповідно до фактично досягнутих результатів праці (відносно норми), погодженої між працівником і роботодавцем ціною його робочої сили.

У свою чергу, під **формою оплати праці** розуміють той чи інший вид систем оплати, згрупований за ознаками основного показника обліку результатів праці при оцінці виконаної працівником роботи з метою її оплати.

В Україні застосовують дві основні форми оплати праці: почасову та відрядну

Головною відмінністю однієї форми від іншої є показники, які застосовують для виміру праці при визначенні заробітної плати. **Почасову** форму оплати праці застосовують у разі, коли як вимірник результатів праці використовують **кількість відпрацьованого часу**. Якщо вимірником результатів праці є **кількість виготовленої продукції** (виконаних робіт, наданих послуг), то застосовують **відрядну** форму оплати праці.

Вибір форми оплати праці вимагає дотримання певних умов, за яких її застосування є доцільним.

Умовами, що визначають доцільність застосування **відрядної** форми оплати праці, є:

— необхідність стимулювання до збільшення виробітку продукції та скорочення чисельності працівників за рахунок інтенсифікації їх праці;

— можливість застосування технічно обґрунтованих норм;

— наявність у працівників реальної можливості збільшувати виробіток понад установлену норму за існуючих організаційно-технічних умов виробництва;

— можливість та економічна доцільність розробки норм праці та обліку виробітку працівників, тобто витрати на нормування робіт та їх облік повинні перекриватися економічною ефективністю збільшення виробітку;

— відсутність негативного впливу цієї форми оплати праці на якість продукції, рівень дотримання технологічних режимів і вимог техніки безпеки, а також на раціональність використання матеріальних ресурсів.

Якщо зазначені умови відсутні, потрібно застосовувати почасову форму оплати праці

Тобто все залежить від характеру роботи: де, ким та за яких умов вона виконується (або виконуватиметься). Як правило, **відрядну** форму оплати праці застосовують при простій повторюваній праці, а **почасову** — при складній інтелектуальній, творчій.

Форми оплати праці підрозділяються на декілька систем оплати праці. Ці форми та системи представимо на рис. 2.1 (див. с. 15).

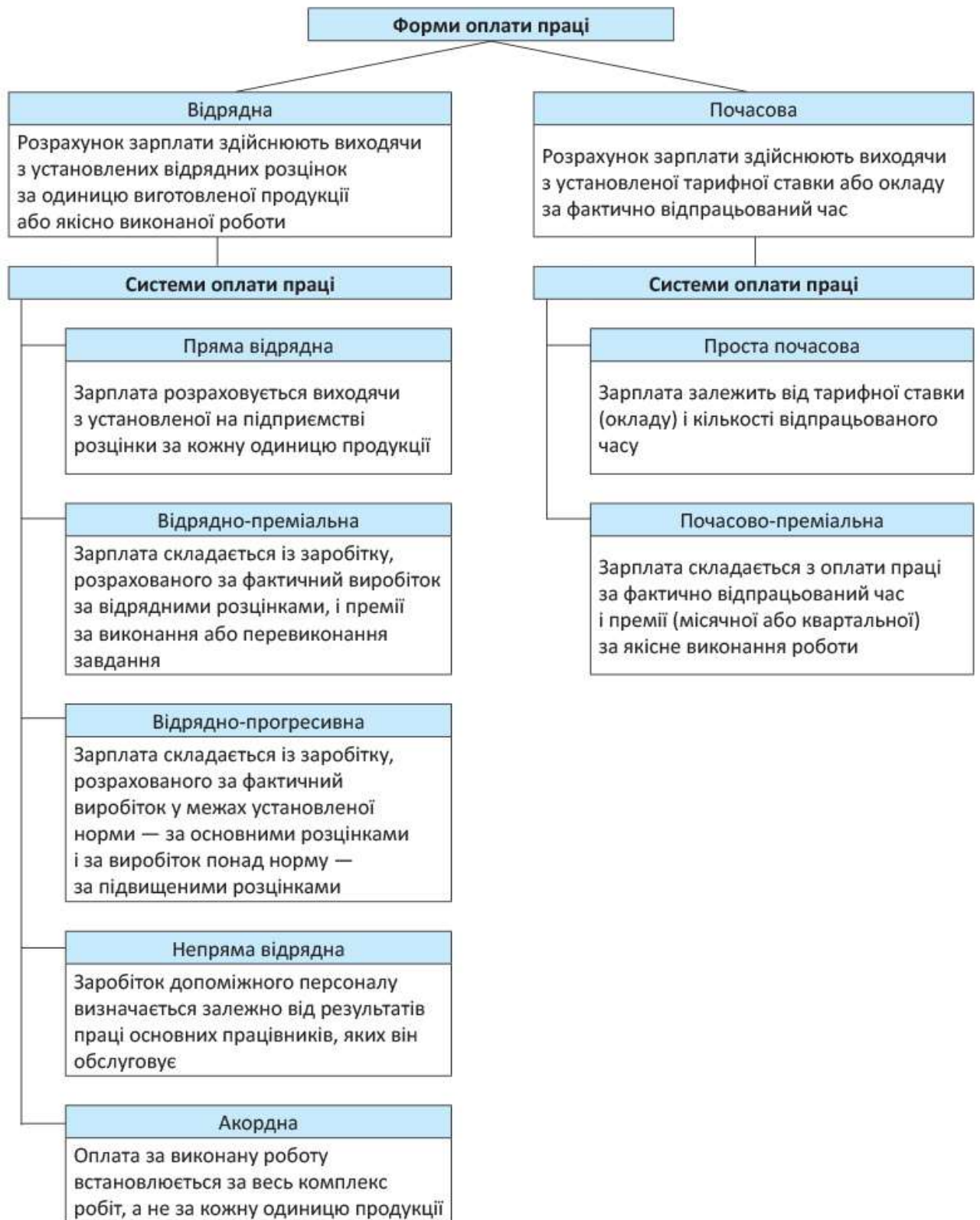


Рис. 2.1. Форми та системи оплати праці

Системи почасової та відрядної форм оплати праці можуть бути **індивідуальними** або **колективними** (бригадними) залежно від показників, за якими розраховується заробітна плата. При індивідуальній системі

заробіток працівника залежить від результатів його особистої праці, а при колективній — від результатів загальної колективної праці бригади (ланки).

Згідно зі ст. 96 КЗпП основою організації оплати праці в Україні є **тарифна система**, що включає тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики (детально див. нижче).

Меншого розповсюдження набула **безтарифна** система, при якій оплату праці працівника встановлюють залежно від кінцевого результату роботи підприємства. У разі такої системи заробітна плата кожного працівника підприємства є певною часткою у фонді оплати праці всього підприємства або підрозділу.

На практиці окремі елементи безтарифної системи можуть застосовуватися нарівні з тарифною системою оплати праці. Наприклад, можливе застосування такої форми оплати праці, при якій заробітна плата складається з окладу та премії, яку розраховують у відсотках не від окладу, а від виручки підприємства, отриманої в результаті праці працівників.

Підприємства самостійно встановлюють форми та системи оплати праці в колективному договорі з дотриманням норм та гарантій, передбачених законодавством, генеральною, галузевими (міжгалузевими) і територіальними угодами (ч. 2 ст. 97 КЗпП і ст. 15 Закону про оплату праці).

Якщо колективний договір на підприємстві не укладено, форми та системи оплати праці встановлюють у локальному документі, погодженому з виборним органом первинної профспілкової організації

Таким документом може бути, наприклад, Положення про оплату праці*.

* Див. зразок такого Положення на с. 10.

Отже, із загальними питаннями, що стосуються форм і систем оплати праці, ви ознайомилися. Тепер давайте уважніше поглянемо на почасову і відрядну форми оплати праці та їх системи.

2.2. Почасова форма оплати праці та її системи

Нагадаємо: почасову форму оплати праці застосовують там, де результати праці вимірюються кількістю відпрацьованого часу. Зокрема, її доцільно застосовувати на підприємствах та в організаціях виробничої сфери, для яких основним критерієм ефективності виробництва є вимоги якості продукції.

Розмір заробітної плати працівників за такої форми оплати праці залежить від тарифної ставки (окладу) та кількості відпрацьованого часу.

Ще раз зауважимо, що при почасовій формі оплати праці застосовують просту почасову або почасово-преміальну систему оплати праці (див. рис. 2.1 на с. 15).

Тарифна система оплати праці

У разі встановлення почасової форми оплати праці застосовують тарифну систему. Метою її застосування є формування та диференціація розмірів заробітної плати. При цьому роботи розподіляються залежно від їх складності, а працівники — залежно від їх кваліфікації та за розрядами тарифної сітки. Як уже зазначалося, тарифна система включає тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники). Розглянемо, що являють собою зазначені поняття.

Тарифна сітка — це сукупність кваліфікаційних розрядів і відповідних їм тарифних коефіцієнтів, за якими визначається розмір тарифних ставок оплати праці працівників залежно від їх кваліфікації та складності виконуваних робіт.

Таким чином, тарифна сітка служить для визначення правильних співвідношень між оплатою праці та кваліфікацією робіт. Вона складається з певної кількості розрядів і відповідних міжрозрядних коефіцієнтів.

Під **тарифним розрядом** розуміють величину, що відображає складність виконуваних робіт і рівень кваліфікації працівника, здатного виконувати роботу відповідної складності. У свою чергу, **кваліфікаційний розряд** — це показник, що відображає рівень професійної підготовки

працівника. Кваліфікаційні розряди підвищують перш за все робітникам, які успішно виконують професійні завдання та обов'язки, норми праці, вимоги робочих інструкцій та пройшли відповідне професійне навчання. Присвоєння та підвищення кваліфікаційних розрядів здійснюють кваліфікаційні комісії під час кваліфікаційної атестації.

Право на підвищення розряду мають робітники, які успішно виконують роботи вищого розряду не менше 3 місяців і склали кваліфікаційний іспит

Зауважте: за грубе порушення технологічної дисципліни та інші серйозні порушення, що викликають погіршення якості продукції, робітнику може бути знижено кваліфікацію на один розряд. Поновити розряд можна **не раніше ніж через 3 місяці після його зниження** (ч. 5 ст. 96 КЗпП).

Кожному тарифному розряду в тарифній сітці відповідає свій коефіцієнт.

Тарифний коефіцієнт — це елемент порозрядної диференціації тарифних ставок тарифної сітки. Його визначають як відношення розміру тарифної ставки кожного наступного розряду тарифної сітки до розміру тарифної ставки 1-го розряду. Таким чином, тарифний коефіцієнт показує, наскільки рівень оплати робіт того чи іншого розряду вищий за рівень оплати робіт 1-го розряду.

При складанні тарифної сітки та встановленні міжрозрядних тарифних коефіцієнтів **потрібно враховувати:**

- характер виробництва;
- необхідність матеріально стимулювати робітників підвищувати свою кваліфікацію.

Отже, основою формування тарифної сітки є:

- тарифна ставка робочого 1-го розряду, яка визначається в розмірі, що перевищує законодавчо встановлений розмір МЗП;
- міжкваліфікаційні співвідношення розмірів тарифних ставок.

Роботодавець відносить виконувані роботи до певних тарифних розрядів і присвоює кваліфікаційні розряди робітникам відповідно до

тарифно-кваліфікаційного довідника **за погодженням з виборним органом первинної профспілкової організації** (профспілковим представником).

Тарифно-кваліфікаційний довідник (довідник кваліфікаційних характеристик) — це нормативний документ, що являє собою систематизований за видами економічної діяльності збірник описів професій. Він містить перелік основних робіт, властивих тій чи іншій посаді, з урахуванням їх складності, точності та відповідальності, а також вимоги, що висуваються до працівника, стосовно виробничих навичок, знань, прийомів тощо.

Одним із основних елементів тарифної системи є тарифна ставка. Під **тарифною ставкою** розуміють годинний (денний або місячний) розмір оплати праці працівника залежно від складності виконуваних робіт або його кваліфікації (присвоєного йому розряду).

Тарифна ставка 1-го розряду встановлює розмір оплати за просту низькокваліфіковану працю, виконану за одиницю часу. Тарифний коефіцієнт 1-го розряду дорівнює 1. Далі тарифні ставки встановлюють у прямій залежності від кваліфікації робітника. Тобто чим вищою є кваліфікація, тим вищим є розряд і, відповідно, більшою є тарифна ставка. Тарифні ставки 2-го і наступних розрядів визначають шляхом множення тарифної ставки 1-го розряду на тарифні коефіцієнти відповідного розряду.

Праця керівників, фахівців і службовців оплачується виходячи з **посадового окладу** — норми оплати праці за місяць. Посадові оклади роботодавець установлює відповідно до посади та кваліфікації працівника.

Як правило, складають **схему посадових окладів**. Вона є переліком посад і відповідних їм посадових окладів з нижньою та верхньою межею окладу за кожною посадою. За результатами атестації роботодавець має право змінювати посадові оклади працівникам у межах затверджених в установленому порядку мінімальних і максимальних розмірів окладів за відповідною посадою.

Установлені посадові оклади відображають у штатному розписі підприємства

Зауважимо також, що в схемі посадових окладів можна наводити не абсолютні (у гривнях), а відносні величини — **посадові коефіцієнти**. Множачи посадовий коефіцієнт на мінімальний посадовий оклад, отримують розмір окладу за кожною посадою. При цьому підприємство самостійно вирішує, яким буде мінімальний посадовий оклад. Але пам'ятайте: він не може бути менше розміру МЗП.

Госпрозрахункові підприємства **самостійно** встановлюють тарифні сітки, ставки, схеми посадових окладів **у колективному договорі** з дотриманням норм і гарантій, передбачених генеральною, галузевими (міжгалузевими) і територіальними угодами (ч. 2 ст. 97 КЗпП і ст. 15 Закону про оплату праці). Якщо колективний договір на підприємстві не укладено, роботодавець погоджує ці питання з виборним органом первинної профспілкової організації (профспілковим представником), що представляє інтереси більшості працівників, а в разі його відсутності — з іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом.

Нормовані завдання та облік робочого часу

При почасовій оплаті працівникам установлюють **нормовані завдання** (ст. 92 КЗпП). Для виконання окремих функцій та обсягів робіт можуть бути встановлені норми обслуговування або норми чисельності працівників. Згідно з п. 1.3 Рекомендацій № 2:

— **нормоване завдання** — це встановлений обсяг роботи, який працівник або група працівників (наприклад, бригада) повинні виконати за робочу зміну, робочий місяць або за іншу одиницю робочого часу;

— **норма обслуговування** — це кількість виробничих об'єктів (одиниць обладнання, робочих місць, об'єктів тощо), які працівник або група працівників (наприклад, бригада) певної кваліфікації повинні обслужити протягом одиниці робочого часу в певних організаційно-технічних умовах. Норми обслуговування застосовують для нормування праці працівників,

зайнятих обслуговуванням обладнання, виробничих площ, робочих місць тощо;

— **норма чисельності** — це встановлена чисельність працівників певного професійно-кваліфікаційного складу, необхідна для виконання конкретних виробничих, управлінських функцій або обсягів робіт.

Зазначені норми визначають виходячи з **нормальних умов праці**, якими вважаються (ст. 88 КЗпП):

- справний стан машин, верстатів і пристроїв;
- належна якість матеріалів та інструментів, необхідних для виконання роботи, і їх своєчасне подання;
- вчасне постачання виробництва електроенергією, газом та іншими джерелами енергоживлення;
- своєчасне забезпечення технічною документацією;
- здорові та безпечні умови праці (додержання правил і норм з техніки безпеки, необхідне освітлення, опалення, вентиляція, усунення шкідливих наслідків шуму, випромінювань, вібрації та інших факторів, які негативно впливають на здоров'я робітників, тощо).

У разі встановлення почасової форми оплати праці роботодавець повинен не тільки контролювати виконання нормованих завдань, а й вести облік робочого часу

Положеннями КЗпП встановлено такі **види обліку робочого часу**:

- 1) поденний;
- 2) щотижневий;
- 3) підсумований.

В основу цього поділу покладено часовий відрізок, протягом якого роботодавець:

- 1) здійснює підрахунок фактично відпрацьованих працівником годин з метою порівняння з встановленою йому нормою робочого часу в годинах;

2) установлює правові наслідки такого підрахунку (наприклад, наявність годин, відпрацьованих понад норму робочого часу (ст. 52, 53 і 61 КЗпП), що підлягають оплаті в розмірі, визначеному ст. 106 КЗпП).

Для обліку фактично відпрацьованих годин застосовують таблиць обліку використання робочого часу (детальніше див. у розділі 5 на с. 41).

Проста почасова система оплати праці

При простій почасовій системі заробіток працівнику нараховують за присвоєною йому тарифною ставкою або окладом за фактично відпрацьований час. При цьому проста почасова система оплати праці може бути таких підвидів (див. рис. 2.2):



Рис. 2.2. Підвиди простої почасової системи оплати праці

* Методичні рекомендації щодо запровадження погодинної оплати праці та дотримання мінімальних годинних гарантій в оплаті праці затверджено наказом Мінпраці від 16.04.99 р. № 69.

Майте на увазі: оплата праці працівників, яким установлено посадові оклади (місячні тарифні ставки), при виконанні місячної норми праці **має бути не нижче МЗП у місячному розмірі**. У свою чергу, годинна тарифна ставка працівників, яким установлено погодинну оплату праці, за умови виконання годинної норми праці (обсягу робіт) має бути **не нижче МЗП у погодинному розмірі**. Детальніше про МЗП та її розміри див. у підрозділі 1.2 на с. 7.

Тепер давайте детальніше розберемося з розрахунком заробітної плати при почасовій системі оплати праці в розрізі кожного її підвиду.

Як впливає з рис. 2.2, заробіток робітника при погодинній оплаті праці ($З_{год}$) розраховують як добуток годинної тарифної ставки робітника відповідного розряду ($Т_{год}$) у гривнях і відпрацьованого часу в цьому періоді в годинах ($Г_{відпр}$):

$$З_{год} = Т_{год} \times Г_{відпр}.$$

Наведемо приклад.

Приклад 2.1. Годинна тарифна ставка робітника — 30,00 грн./год. У травні 2016 року він відпрацював 152 години.

Місячний заробіток робітника становить:

$$30,00 \text{ грн./год} \times 152 \text{ год} = 4560,00 \text{ грн.}$$

При поденній оплаті праці заробітну плату ($З_{д}$) розраховують на основі денної тарифної ставки ($Т_{д}$) і фактичної кількості відпрацьованих днів (змін) ($Д_{відпр}$):

$$З_{д} = Т_{д} \times Д_{відпр}.$$

Розглянемо приклад і для такого випадку.

Приклад 2.2. Денна тарифна ставка робітника становить 230,00 грн./дн. У травні 2016 року він відпрацював 19 днів.

Визначимо суму зарплати робітника за травень 2016 року:

$$230,00 \text{ грн./дн.} \times 19 \text{ дн.} = 4370,00 \text{ грн.}$$

При встановленні окладів (тарифних ставок) за місяць розрахунок заробітної плати ($З_{м}$) здійснюють виходячи з окладу (тарифної ставки) за місяць, числа робочих днів, передбачених графіком роботи за місяць, і числа робочих днів, фактично відпрацьованих цього місяця:

$$З_{м} = О_{м} : Д_{р} \times Д_{ф},$$

де $О_{м}$ — місячний посадовий оклад (місячна тарифна ставка);

$Д_{р}$ — робочі дні (зміни) за графіком роботи за конкретний місяць;

$Д_{ф}$ — фактично відпрацьовані дні (зміни).

Зазначене розглянемо на прикладі.

Приклад 2.3. Місячний посадовий оклад працівника становить 4000,00 грн. Кількість робочих днів за графіком роботи у травні 2016 року — 19. 3 4

по 6 травня 2016 року працівник перебував у відпустці без збереження заробітної плати на підставі ст. 26 Закону про відпустки. У зв'язку з цим фактично він відпрацював 16 днів.

Заробітна плата працівника за травень 2016 року становить:

4000,00 грн. : 19 роб. дн. x 16 роб. дн. = 3368,42 грн.

Почасово-преміальна система

Почасово-преміальна система оплати праці є простою почасовою системою, доповненою преміюванням за виконання конкретних кількісних і якісних показників роботи. Суть цієї системи полягає в тому, що працівнику понад заробітну плату за тарифом (окладом, ставкою), яка належить за фактичний час роботи, **виплачується премія за конкретні досягнення в роботі** за заздалегідь установленими показниками.

Премії при почасово-преміальній системі оплати праці нараховують відповідно до розробленого на підприємстві Положення про преміювання*, яке, як правило, є додатком до колективного договору. У цілому, **система преміювання повинна включати такі елементи:**

* Зразок такого Положення див. у підрозділі 4.1 на с. 36.

— конкретні показники для преміювання (участь конкретного працівника у зростанні продуктивності праці або обсягів виробництва продукції, зниженні собівартості тощо);

— умови преміювання;

— розміри премій за кожним показником преміювання за основні результати господарської діяльності та шкалу преміювання;

— строки преміювання;

— перелік професій і посад працівників, які підлягають преміюванню;

— перелік виробничих упущень, за які працівник може бути позбавлений премії повністю або частково, а також порядок позбавлення премії.

2.3. Відрядна форма оплати праці та її системи

Як ми вже зазначали (див. рис. 2.1 на с. 15), відрядна форма оплати праці поділяється на такі системи:

- пряму відрядну;
- відрядно-преміальну;
- відрядно-прогресивну;
- непряму відрядну;
- акордну.

Застосування тієї чи іншої системи оплати праці залежить від способу обліку продукції, що виробляється (операцій, які здійснюються), та порядку розрахунку розміру заробітної плати.

При запровадженні відрядної форми оплати праці **необхідно дотримуватися таких умов:**

- науково обґрунтоване нормування праці та правильна тарифікація робіт у чіткій відповідності до вимог тарифно-кваліфікаційного довідника;
- добре поставлений облік кількісних результатів праці, що виключає приписки та штучне завищення обсягу виконуваних робіт;
- суворий контроль за якістю виконання робіт;
- організація виробництва та праці, що виключає перебої в роботі, простої, несвоєчасну видачу виробничих завдань, матеріалів, інструменту, нарядів на відрядну роботу тощо.

Порушення вищезазначених умов може зменшити ефективність застосування відрядної форми оплати праці та завдати шкоди виробництву (роботодавцю)

При відрядній формі оплати праці застосовують, як правило, норми виробітку та виробничі завдання, розраховані на основі норм часу. Тобто **розмір заробітної плати залежить від колективних або індивідуальних результатів праці** — рівня виконання та перевиконання норм виробітку та виробничих змінних завдань.

Зауважте: при відрядній формі працівник не звільняється від обов'язку дотримуватися встановленої норми тривалості робочого часу. Але, зважаючи

на специфіку такої форми оплати праці, дотримання норми робочого часу залишається лише елементом трудової дисципліни.

Тепер детальніше розглянемо «відрядні» системи оплати праці.

Пряма відрядна система оплати праці

При встановленні прямої відрядної системи оплати праці заробіток обчислюють працівнику за заздалегідь установленими розцінками **за кожен одиницю якісно виробленої продукції** (виконаної роботи).

Основними елементами цієї системи є **відрядна розцінка**, яка встановлюється на кожен визначену роботу (операцію) виходячи з тарифної ставки*, що відповідає розряду роботи, та **норми виробітку** або **норми часу** на цю роботу.

* Детально про тарифні ставки див. у підрозділі 2.2 на с. 16.

Під **нормою виробітку** розуміють кількість продукції належної якості або операцій, що виробляються робітником (групою робітників) певної кваліфікації за одиницю часу в певних організаційно-технічних умовах. Норма виробітку може бути встановлена на різні проміжки часу (годину, зміну, місяць).

Норма часу — це час, установлений на виготовлення одиниці продукції або на виконання однієї виробничої операції. Інакше кажучи, це норма, що визначає необхідні витрати часу одного працівника або бригади на виконання одиниці роботи (трудомісткість операції) у певних організаційно-технічних умовах.

Зверніть увагу: оплату праці працівників-відрядників здійснюють за відрядними розцінками, що **встановлені для виконуваної роботи та відповідають їй розряду**, а не розряду, присвоєному працівнику.

Якщо робітники-відрядники виконують роботи, розряд яких нижче присвоєних їм розрядів, то таким робітникам виплачують міжрозрядну різницю (ст. 104 КЗпП)

Виплату міжрозрядної різниці та умови такої виплати встановлюють колективним договором.

Відрядні розцінки можуть бути обчислені двома способами, викладеними у ст. 90 КЗпП. Розглянемо їх.

1. Якщо застосовуються **норми виробітку** (зазвичай у масовому та великосерійному виробництві), розцінки визначають шляхом ділення годинної (денної) тарифної ставки, що відповідає розряду виконуваної роботи, на годинну (денну) норму виробітку:

$$Род = Тс : Нв,$$

де Род — відрядна розцінка за одиницю роботи;

Тс — годинна (денна) тарифна ставка робітника-відрядника, що відповідає розряду роботи;

Нв — годинна (денна) норма виробітку.

Застосування цього способу відобразимо на прикладі.

Приклад 2.4. Денна тарифна ставка на виконувану роботу 3-го розряду становить 150,00 грн. Денна норма виробітку, розрахована на 8-годинну зміну, — 10 деталей.

Визначимо розмір відрядної розцінки за одну деталь:

$$150,00 \text{ грн./дн.} : 10 \text{ шт./дн.} = 15,00 \text{ грн./шт.}$$

2. Якщо застосовуються **норми часу** (зазвичай в одиничному і дрібносерійному виробництві), розцінку розраховують множенням годинної (денної) тарифної ставки, що відповідає розряду виконуваної роботи, на встановлену норму часу в годинах або днях:

$$Род = Тс \times Нч,$$

де Тс — годинна (денна) тарифна ставка робітника-відрядника, що відповідає розряду роботи;

Нч — норма часу в годинах або днях на одиницю продукції (виконуваних робіт).

Розглянемо цей спосіб на прикладі.

Приклад 2.5. Годинна тарифна ставка на виконувану роботу 3-го розряду становить 25,00 грн. Норма часу на виробництво 1 виробу — 1,5 години.

Розмір відрядної розцінки за один виріб становить:

$$25,00 \text{ грн./год} \times 1,5 \text{ год/шт.} = 37,50 \text{ грн./шт.}$$

Фактичний відрядний заробіток робітника при прямій відрядній індивідуальній оплаті праці обчислюють шляхом підсумування добутків відповідної відрядної розцінки та фактично виготовленої робітником кількості деталей (виконаних операцій) за розрахунковий період:

$$З_{\text{відр}} = \sum_{i=1}^n P_{\text{оді}} \times O_{\text{фі}}$$

де $З_{\text{відр}}$ — загальний відрядний заробіток;

$P_{\text{оді}}$ — розцінка за одиницю продукції (одну операцію) кожного i -го виду;

$O_{\text{фі}}$ — фактичний обсяг виробітку за кожним i -м видом деталей (виконаних операцій).

Розглянемо приклад розрахунку заробітної плати при прямій відрядній індивідуальній оплаті праці.

Приклад 2.6. Відрядна розцінка на виробництво деталі А становить 26,00 грн./шт., а деталі Б — 25,00 грн./шт. Фактично працівник виготовив за зміну:

— деталей А — 5 шт.;

— деталей Б — 4 шт.

Денний заробіток робітника становитиме:

$$26,00 \text{ грн./шт.} \times 5 \text{ шт.} + 25,00 \text{ грн./шт.} \times 4 \text{ шт.} = 230,00 \text{ грн.}$$

Відрядно-преміальна система

При відрядно-преміальній системі робітник отримує **оплату своєї праці за відрядними розцінками та премію.**

У цьому випадку мають бути чітко встановлені показники, за які здійснюється преміювання, а також розмір премії за виконання та перевиконання цих показників

Такими показниками можуть бути:

— зростання продуктивності праці;

- підвищення обсягів виробництва;
- виконання технічно обґрунтованих норм виробітку та зниження нормованої трудомісткості;
- виконання виробничих завдань;
- підвищення якості та сортності продукції;
- бездефектне виготовлення продукції;
- недопущення браку;
- дотримання нормативно-технічної документації, стандартів;
- економія сировини, матеріалів, інструменту та інших матеріальних цінностей.

Застосування того чи іншого показника визначається конкретними умовами виробництва на підприємстві.

Заробіток працівника при відрядно-преміальній системі оплати праці розраховують за формулою:

$$З_{\text{відр-пр}} = З_{\text{відр}} + З_{\text{пр}}$$

або

$$З_{\text{відр-пр}} = З_{\text{відр}} \times (1 + В_{\text{пр}} : 100),$$

де $З_{\text{відр-пр}}$ — сума заробітку при відрядно-преміальній системі;

$З_{\text{відр}}$ — сума заробітку, розрахована виходячи з відрядних розцінок;

$З_{\text{пр}}$ — сума премії за виконання (перевиконання) установлених показників;

$В_{\text{пр}}$ — відсоток премії за виконання показників преміювання.

Для кращого сприйняття продемонструємо механізм обчислення заробітної плати при відрядно-преміальній системі на прикладі.

Приклад 2.7. Робітник-відрядник 4-го розряду у травні 2016 року виконав норми виробітку — виготовив 500 виробів без браку. Відрядну розцінку встановлено в розмірі 8,00 грн./шт. Положенням про оплату праці визначено, що за виконання норм без браку виплачується премія в розмірі 15 % місячного заробітку.

Основна заробітна плата робітника становить:

8,00 грн./шт. x 500 шт. = 4000,00 грн.

Розрахуємо розмір премії:

4000,00 грн. x 15 % : 100 % = 600,00 грн.

Загальна сума заробітної плати за травень 2016 року дорівнює:

4000,00 грн. + 600,00 грн. = 4600,00 грн.

Цю суму також можна було розрахувати таким чином:

4000,00 грн. x (1 + 15 % : 100 %) = 4600,00 грн.

Відрядно-прогресивна система оплати праці

При відрядно-прогресивній системі оплати праці робітника в межах установленої норми (бази) здійснюють **за основними відрядними розцінками**, а понад установлену норму — **за підвищеними відрядними розцінками**. Застосування цієї системи доцільне в тому випадку, коли за умовами виробництва необхідне перевиконання норм виробітку та виробничих завдань.

Строк, на який запроваджується відрядно-прогресивна система оплати праці, у кожному окремому випадку встановлює керівник підприємства за погодженням з виборним органом первинної профспілкової організації з урахуванням виробничої необхідності. Використання відрядно-прогресивної оплати праці спричиняє зростання витрат на оплату праці, що, у свою чергу, призводить до підвищення собівартості продукції. У зв'язку з цим на практиці цю систему оплати праці застосовують рідко і як тимчасовий захід.

Вихідну базу для обчислення прогресивних доплат (підвищених розцінок) установлюють, як правило, на рівні фактичного виконання норм за останні 3 — 6 місяців, але не нижче діючих норм виробітку.

Коефіцієнт підвищення відрядних розцінок установлюється спеціальною шкалою, що визначає залежність рівня розцінки від ступеня перевищення норми

При цьому ступінь зростання розцінки має бути достатнім, щоб підвищити зацікавленість робітників у перевиконанні встановленої норми.

Схему коригування тарифної ставки (розцінки) залежно від рівня виконання норм виробітку та виробничих завдань підприємство розробляє і затверджує самостійно.

Детальніше порядок розрахунку заробітної плати робітників при відрядно-прогресивній системі оплати праці розглянемо на прикладі.

Приклад 2.8. Робітник-відрядник 3-го розряду при місячній нормі виробітку 200 виробів у травні 2016 року виготовив 250 виробів. Відрядну розцінку встановлено в розмірі 15,00 грн./шт. Положенням про оплату праці визначено, що за виробіток понад норму відрядні розцінки збільшуються:

- при виробітку від 101 до 110 % норми — на 5 %;
- при виробітку від 111 до 120 % — на 10 %;
- при виробітку від 121 до 130 % — на 15 %;
- при виробітку більше 130 % — на 20 %.

Розрахуємо основну заробітну плату за обсяг виробітку в межах норми, що оплачується за основними відрядними розцінками:

$$15,00 \text{ грн./шт.} \times 200 \text{ шт.} = 3000,00 \text{ грн.}$$

Визначимо відсоток виконання норми виробітку:

$$250 \text{ шт.} : 200 \text{ шт.} \times 100 \% = 125 \%$$

Таким чином, виробіток становить 125 %. Відповідно до Положення про оплату праці за виробіток понад установлену норму в межах від 121 до 130 % відрядна розцінка збільшується на 15 %. Розрахуємо заробітну плату за перевиконання норми виробітку:

$$(250 \text{ шт.} - 200 \text{ шт.}) \times (15,00 \text{ грн./шт.} + 15,00 \text{ грн./шт.} \times 15 \% : 100 \%) = 862,50 \text{ грн.}$$

Загальна зарплата за травень 2016 року становить:

$$3000,00 \text{ грн.} + 862,50 \text{ грн.} = 3862,50 \text{ грн.}$$

Непряма відрядна система

Таку систему зазвичай застосовують для оплати праці **допоміжних робітників** (наладників, робітників, зайнятих ремонтом обладнання, тощо).

При цьому обов'язковою є можливість закріплення таких робітників за певним обладнанням або основними робітниками-відрядниками.

При непрямій відрядній системі оплати праці розмір заробітної плати працівників ставиться у пряму залежність від результатів праці інших працівників, безпосередньо зайнятих випуском продукції. При цьому встановлюють непрямі відрядні розцінки за одиницю продукції, виробленої основними робітниками-відрядниками, яких обслуговує допоміжний персонал.

Для визначення непрямих відрядних розцінок використовують таку формулу:

$$P_{\text{н. відр}} = \frac{T_{\text{д}}}{N_{\text{обс}} \times O_{\text{н}}},$$

де $P_{\text{н. відр}}$ — непряма відрядна розцінка;

$T_{\text{д}}$ — денна тарифна ставка допоміжного робітника, переведеного на непряму відрядну систему оплати праці;

$N_{\text{обс}}$ — кількість об'єктів (робочих місць), що обслуговуються допоміжним робітником за встановленою нормою;

$O_{\text{н}}$ — обсяг виробництва за нормою для кожного об'єкта обслуговування.

Загальний заробіток допоміжного робітника, праця якого оплачується за непрямою відрядною системою ($З_{\text{н. відр}}$), визначають за формулою:

$$З_{\text{н. відр}} = P_{\text{н. відр}} \times O_{\text{ф}},$$

де $O_{\text{ф}}$ — фактичний обсяг виробів (робіт), вироблених (виконаних) усіма об'єктами обслуговування.

Розглянемо приклад.

Приклад 2.9. Денна тарифна ставка допоміжного робітника, оплата праці якого здійснюється за непрямою відрядною системою, становить 180,00 грн. Допоміжний робітник обслуговує обладнання, на якому працюють 4 основні робітники, кожен з яких за нормою повинен виготовити

15 деталей за зміну. Фактично основними робітниками виготовлено за зміну 65 деталей.

Визначимо розмір непрямої відрядної розцінки:

$$180,00 \text{ грн.} : 4 : 15 \text{ шт.} = 3,00 \text{ грн./шт.}$$

Денний заробіток допоміжного робітника за фактичний обсяг продукції, виробленої основними робітниками, становить:

$$3,00 \text{ грн./шт.} \times 65 \text{ шт.} = 195,00 \text{ грн.}$$

Зверніть увагу: основні робітники нерідко виконують різні роботи і мають різноманітні виробничі завдання (або неоднакові норми виробітку). У таких випадках

непрямі відрядні розцінки слід розраховувати диференційовано за кожним об'єктом обслуговування

Є й інші фактори, що ускладнюють застосування непрямої відрядної системи оплати праці. Так, далеко не завжди прості обладнання є результатом поганої роботи допоміжного персоналу. Крім того, через різну кваліфікацію та досвід основних робітників на одному й тому самому обладнанні може вироблятися різна кількість продукції. Тому ставити зарплату допоміжного персоналу в залежність від результатів роботи основних робітників часто економічно невиправдано. У таких умовах доцільнішим буде застосування почасової форми оплати праці.

Акордна система оплати праці

При акордній системі оплати праці встановлюють не за кожну виробничу операцію (роботу) окремо, а за **весь комплекс робіт, узятий у цілому** (наприклад, за виконання етапу будівельних робіт, за побудований об'єкт, монтаж обладнання тощо). При цьому

в обов'язковому порядку обумовлюються строки виконання робіт, які зазначають в акордному завданні-наряді

Цю систему оплати праці застосовують до окремих груп робітників у цілях стимулювання їх зацікавленості в підвищенні продуктивності праці та скороченні строків виконання робіт. Зазвичай акордну оплату

використовують при проведенні робіт з ліквідації аварій, ремонтних робіт, при виконанні термінових, особливо важливих замовлень, при впровадженні нового обладнання на підприємстві.

Як правило, для визначення загальної суми оплати за акордним нарядом складають калькуляцію, у якій зазначають повний перелік робіт (операцій), що входять до загального акордного завдання, їх обсяг, розцінки на одну операцію (одиницю відрядної роботи), а також загальний розмір оплати за виконання всіх операцій акордного завдання. Загальну вартість виконання всіх операцій визначають шляхом підсумовування вартості кожного виду робіт (операцій), що входять до загального акордного завдання. При цьому застосовують норми часу (виробітку) та діючі розцінки, а в разі їх відсутності виходять з норм та розцінок на аналогічні роботи.

Якщо для виконання роботи необхідний тривалий час, за акордним нарядом за поточний місяць (першу і другу половини місяця) видають аванс з урахуванням обсягу робіт.

Остаточний розрахунок за акордним нарядом здійснюють після закінчення робіт на підставі калькуляції за чинними нормами та розцінками (див. лист Мінпраці від 22.11.2010 р. № 964/13/84-10).

Різновидом акордної системи оплати праці є акордно-преміальна система.

Вона характеризується тим, що за скорочення строків виконання акордного завдання або за його якісне виконання працівникам додатково виплачують премії.

Премія нараховується на суму заробітку за акордним нарядом і не повинна перевищувати максимального розміру, установленого для того чи іншого виду робіт у Положенні про преміювання.

При застосуванні колективної форми організації праці заробітну плату (уключаючи премії), нараховану за акордним нарядом, розподіляють між робітниками пропорційно відпрацьованому часу відповідно до присвоєних розрядів.

1.2. Основні аспекти організації оплати праці на підприємстві

Що є основою організації оплати праці?

Основою організації оплати праці є тарифна система оплати праці, яка включає тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики.

Тарифна система оплати праці використовується для розподілу робіт залежно від їх складності, а працівників - залежно від їхньої кваліфікації та за розрядами тарифної сітки. Вона є основою формування та диференціації розмірів заробітної плати.

Що таке тарифна сітка?

Тарифна сітка - складова тарифної системи, яка визначає співвідношення у рівнях оплати праці різних груп працівників сфери матеріального виробництва залежно від їхньої кваліфікації. Вона складається з певної кількості розрядів (не більше шести) і відповідних міжрозрядних коефіцієнтів. Тарифний розряд, присвоєний працівнику, є показником кваліфікаційного рівня, необхідного для виконання певної роботи. Кожний розряд має свій коефіцієнт, який показує, наскільки рівень оплати робіт цього розряду вищий першого.

Що таке тарифний розряд і тарифікація праці?

Тарифний розряд - це елемент тарифної системи, який характеризує рівень кваліфікації виконавців даної роботи.

При тарифікації праці розрізняють тарифікацію робіт і тарифікацію працівників.

Тарифікація робіт являє собою сукупність методів обліку і порівняння затрат праці різних видів робіт залежно від характеру, якості та умов виконання.

Тарифікація працівників - це присвоєння певного тарифного (кваліфікаційного) розряду працівнику відповідно до кваліфікації, яку він має. Кваліфікацію визначають з урахуванням спеціальних знань і практичних

навичок працівника, а також вимог до виконання робіт відповідної складності.

У сільськогосподарському виробництві тарифні розряди в основному присвоюють працівникам на ремонтних і будівельних роботах.

Які існують форми оплати праці?

Залежно від способу виміру оплати праці (кількості праці або часу) розрізняють дві форми оплати праці: відрядну і погодинну.

Розмір погодинної оплати праці залежить від кількості відпрацьованого часу, а відрядної - від кількості і якості виробленої працівниками продукції.

Погодинну оплату праці застосовують переважно на роботах, які важко або неможливо облічити в інших, крім часу, вимірниках. Погодинну оплату праці поділяють на просту і погодинно-преміальну.

Проста погодинна оплата праці нараховується за погодинними тарифними ставками, місячними окладами за фактично відпрацьований час.

При погодинно-преміальній оплаті праці працівники крім основного заробітку за відпрацьований час отримують ще й премії, що посилює їх матеріальну зацікавленість у результатах своєї роботи.

Розрахунок заробітної плати при погодинній оплаті праці розглянемо на таких прикладах:

Приклад 1.

При простій погодинній оплаті праці посадовий оклад головного економіста 1500 грн. У січні 24 робочих дні. Він відпрацював 20 робочих днів.

1. Визначаємо середньоденний заробіток: $1500 \text{ грн} : 24 \text{ дні} = 62,50 \text{ грн}$.
2. Заробіток за фактично відпрацьовані робочі дні: $62,50 \text{ грн} \times 20 \text{ днів} = 1250,00 \text{ грн}$.

Приклад 2.

При погодинно-преміальній оплаті праці слюсар 3-го розряду з погодинною оплатою праці на ремонтних роботах у січні відпрацював 151

годину. Встановлена погодинно-тарифна ставка 6.17 грн. Премія за якість виконаної роботи встановлена 15 % від фактичного заробітку.

1. Заробіток за фактично відпрацьований час: 151 годинах 6.17 є 931,67 грн.

2. Нарахована сума премії за якість роботи: $931,67 \text{ грн.} \cdot 15 : 100 = 139,75$ грн.

3. Нарахована сума заробітної плати: $931,67 + 139,75 = 1071.42$ грн.

Відрядна форма оплати має такі системи: пряма відрядна, відрядно-преміальна і акордно-преміальна.

При прямій відрядній оплаті праці розцінки за одиницю продукції (роботи) є незмінними, а розмір заробітної плати залежить від виробітку (чим вище виробіток, тим вища й оплата) Ця система оплати праці застосовується в основному в промислових цехах підприємств, а також у будівництві.

При відрядно-преміальній оплаті праці, поряд з оплатою за відрядними розцінками за обсяг виконаних робіт, працівникам нараховують премії за перевиконання норм виробітку, за перевиконання місячних, квартальних, річних виробничих завдань. Ця система оплати праці використовується в ремонтних майстернях, автопарку, в рослинництві, тих галузях тваринництва, де продукція надходить протягом року.

Найбільш прогресивною системою оплати праці є акордно-преміальна. Суть акордно-преміальної оплати праці полягає в тому, що оплата нараховується за одержання кінцевого виду продукції з урахуванням її кількості і якості.

До розрахунків за продукцію протягом року працівникам видають аванс, який визначається за відрядними розцінками за обсяг виконаних робіт у рослинництві або кількості тварин, яких доглядають. В умовах колективного підряду за безнарядної форми організації обліку праці аванс кожному працівникові видають залежно від кількості відпрацьованого ним часу і його кваліфікації. Після закінчення збирання врожаю працівникам видають різницю між оплатою праці, нарахованою за продукцію, і сумою

виданого протягом року авансу. Доплату за продукцію розподіляють між працівниками виробничих підрозділів пропорційно оплаті праці, нарахованій протягом року за обсяг виконаних робіт.

Залежно від організації праці на підприємстві відрядна форма оплати може бути індивідуальною або бригадною.

При прямій індивідуальній відрядній оплаті праці заробіток нараховується шляхом множення розцінки на кількість одержаної продукції.

Приклад 3.

Доярка Петренко М.Ф. у травні надоїла 4657 кг молока і одержала 4 голови приплоду. Розцінка за 1 ц молока - 12,51 грн; за 1 голову приплоду - 20,00 грн. 1. Нарахований заробіток доярці за:

а) молоко:

$46,57 \text{ ц} \times 12,51 \text{ грн} = 582,59 \text{ грн};$

б) приплід:

$4 \text{ гол.} \times 20,00 \text{ грн} = 80,00 \text{ грн};$

в) разом:

$582,59 \text{ грн.} + 80,00 \text{ грн} = 662,59 \text{ грн.}$

Бригадна відрядна форма оплати праці використовується тоді, коли за характером роботи неможливо організувати облік індивідуальної роботи.

При бригадній відрядній оплаті праці загальна сума, яка нарахована за фактично виконану роботу, розподіляється між членами бригади пропорційно розрядам і кількості відпрацьованого часу відповідно до табеля робочого часу.

Приклад 4.

Бригаді із трьох осіб нарахована за фактично виконану роботу за відрядними розцінками 1500 грн.

Сума, яку необхідно нарахувати кожному працівникові окремо, може бути розрахована:

1) за коефіцієнто-днями (годинами);

2) за коефіцієнтом роботи.

Таблиця 3.1. Розрахунок заробітної плати за коефіцієнто-днями

Прізвище, ім'я, по батькові	Табельний номер	Розряд	Тарифний коефіцієнт	Кількість відпрацьованих днів	Денна тарифна ставка, грн	Кількість коефіцієнто-днів	Сума на один коефіцієнто-день, грн	Сума нарахованої оплати праці, грн
Тарасенко І. П.	1610	3	2	3	6,17	6	100	600
Петренко О. Ф.	1540	3	1,8	3	6,17	5,4	100	540
Семоненко М. І.	1593	2	1,8	2	6,04	3,6	100	360
Разом	х	х	х	х	х	15	х	1500

1. Визначаємо кількість коефіцієнто-днів: Тарасенко І.П. 3 дні \times 2 = 6;
Петренко О.Ф. 3 дні \times 1,8 = 5,4; Семоненко М.І. 2 дні \times 1,8 = 3,6.

2. Вартість одного коефіцієнто-дня: 1500 грн : 15 = 100 грн.

3. Сума нарахованої оплати праці кожному працівникові: Тарасенко І.П. 100 грн \times 6 = 600 грн;

Петренко О.Ф. 100 грн \times 5,4 = 540 грн; Семоненко М.І. 100 грн \times 3,6 = 360 грн.

Приклад 5.

Розрахунок заробітної плати членам бригади за коефіцієнтом роботи. Бригаді із трьох працівників нараховано за фактично виконану роботу за відрядними розцінками 2500 грн.

Таблиця 3.2. Розрахунок заробітної плати

Прізвище, ім'я, по батькові	Табельний номер	Кількість відпрацьованих днів	Денна тарифна ставка, грн	Заробіток за тарифом, грн	Коефіцієнт роботи	Сума оплати праці, грн
Таран М. П.	1240	7	6,17	43,19		919,72
Олійник О. В.	1241	7	6,17	43,19		919,72
Павленко І.С.	1243	6	6,04	31,02		660,56
Разом	х	х	х	117,40	21,2947	2500,00

1. Визначаємо заробітну плату за тарифом кожного працівника і бригади в цілому: Таран М.П. 6,17 грн \times 7 = 43,19 грн;

Олійник О.В. 6,17 грн \times 7 = 43,19 грн;

Павленко І.С. 6,04 грн \times 6 = 36,24 грн;

Разом в 122,62 грн.

2. Визначаємо коефіцієнт роботи: 2500 грн : 122,62 = 20,3882.

3. Визначаємо суму заробітної плати кожного члена бригади: Таран М.П. 20,3882 грн \times 43,19 = 880,57 грн; Олійник О.В. 20,3882 грн \times 43,19 =

880.57 грн; Павленко І.С. 20,3882 грн х 36,24 = 738,86 грн. Разом = 2500,00 грн.

Які є види оплати праці?

За видами заробітна плата на сільськогосподарських підприємствах, як і

на інших підприємствах, поділяється на:

- основну заробітну плату;
- додаткову заробітну плату;
- інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Основна заробітна плата.

Це - винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовцю.

Додаткова заробітна плата.

Це - винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

До них належать виплати у формі винагород за підсумки роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які непередбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлення зазначеними актами норм.

Висновки за розділом 3

В Україні застосовують дві основні форми оплати праці: почасову та відрядну.

Почасову форму оплати праці застосовують у разі, коли як вимірник результатів праці використовують кількість відпрацьованого часу, а відрядну — коли таким вимірником є кількість виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг).

Основою організації оплати праці в Україні є тарифна система, що включає тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики.

У разі встановлення почасової форми оплати праці роботодавець повинен контролювати виконання нормованих завдань і вести облік робочого часу.

При відрядній формі оплати праці застосовують, як правило, норми виробітку та виробничі завдання, розраховані на основі норм часу.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

2.1. Документування розрахунків з оплати праці при почасовій формі оплати праці

Штатний розпис. Це організаційно-розпорядчий документ, в якому наведено організаційну структуру, перелік посад на підприємстві із зазначенням кількості працівників, які обіймають такі посади, і розмірів посадових окладів.

Типову форму штатного розпису затверджено тільки для бюджетних установ та організацій. Підприємства та організації інших форм власності розробляють форму штатного розпису самостійно, виходячи зі структури підприємства, положення про оплату праці, чисельності працівників тощо. Водночас за основу такі підприємства можуть узяти форму штатного розпису, затверджену «бюджетним» наказом № 57.

У загальному випадку штатний розпис містить гриф затвердження, заголовок і текст.

У тексті зазначають:

- найменування структурних підрозділів;
- найменування посад (професій);
- кількість штатних одиниць відповідної посади (професії);
- розміри посадових окладів (тарифних ставок) за кожною посадою;
- місячний фонд заробітної плати для працівників відповідної посади (професії) і в цілому по підприємству.

Штатний розпис, як правило, запроваджують з початку календарного року наказом керівника підприємства, і діє він протягом усього року

Детальніше про складання та затвердження штатного розпису див. у спецвипуску «Податки та бухгалтерський облік», 2015, № 7, с. 24.

Табель обліку використання робочого часу. Для обліку використання робочого часу всіх категорій працівників, контролю за дотриманням ними встановленого режиму робочого часу, отримання даних про відпрацьований час, розрахунку заробітної плати, а також для складання статистичної звітності з праці застосовують табель обліку використання робочого часу.

Типову форму табеля № П-5 затверджено наказом № 489.

Вона має рекомендаційний характер і складається з мінімальної кількості показників, необхідних для заповнення форм державних статистичних спостережень. За необхідності роботодавець може доповнити цю форму іншими показниками, необхідними для обліку використання робочого часу з урахуванням специфіки його діяльності. Про це йдеться в самій формі табеля.

Майте на увазі: табель обліку використання робочого часу ведеться всіма юридичними особами незалежно від кількості працевлаштованих у них працівників. Також доречно вести табель фізичним особам — підприємцям, особливо якщо розмір заробітної плати їх найманих працівників залежить від відпрацьованого часу.

Табель ведуть на весь обліковий склад працівників окремо за кожною категорією працівників (керівники, фахівці, службовці, робітники) і в межах категорій — у порядку табельних номерів або в алфавітному порядку.

Для ведення обліку використання робочого часу кожному працівнику присвоюють табельний номер

У разі звільнення працівника або переведення до іншого цеху (відділу) не кваптеся присвоювати його табельний номер іншому. Щоб уникнути можливої плутанини, зачекайте як мінімум 3 роки.

Кожного працівника включають до табеля, як правило, один раз. Виняток — **внутрішні сумісники**. Їх у таблиці вказують двічі: для відображення часу основної роботи та часу роботи за сумісництвом.

Табель обліку використання робочого часу оформляють **в одному примірнику** за 2 — 3 дні до початку розрахункового періоду на підставі

табеля за минулий місяць. Уключення працівника до табеля або виключення з нього (у зв'язку зі звільненням або внутрішнім переміщенням) здійснюють на підставі наказів (розпоряджень) про прийняття на роботу і про припинення трудового договору (контракту).

У свою чергу, відмітки в табелі про причини нез'явлень на роботу або про фактично відпрацьований час, про роботу в надурочний час або інші відхилення від нормальних умов роботи здійснюють тільки на підставі належним чином оформлених документів з обліку особового складу.

Що це за документи? Це накази про направлення у службове відрядження, про надання відпустки, листки непрацездатності тощо.

Заповнений табель обліку використання робочого часу має підписати керівник підрозділу.

Облік використання робочого часу здійснюють у табелі **одним із двох таких способів:**

- методом суцільної реєстрації явок та нез'явлень на роботу;
- шляхом реєстрації тільки відхилень (нез'явлень, запізнь тощо).

Для відображення використаного робочого часу за кожен день у табелі відведено два рядки:

- один — для відмітки умовних позначень видів витрат робочого часу;
- другий — для запису кількості відпрацьованих або невідпрацьованих годин за відповідними видами витрат робочого часу.

Умовні позначення відпрацьованого та невідпрацьованого часу (літерний і цифровий коди) наведено на титульному аркуші табеля типової форми № П-5.

2.2. Документування при відрядній формі оплати праці

Для нарахування основної заробітної плати працівникам-відрядникам використовують документи з обліку виробітку. Який саме це буде документ, залежить від прийнятої на підприємстві системи обліку виробітку та організації виконання самих робіт. Так, це може бути:

- рапорт про виробіток та приймання робіт;
- маршрутний лист (маршрутна карта);
- відомість про виробіток;
- наряди та інші документи.

Нормативними актами форми цих документів не затверджені, тому багато підприємств застосовують старі добрі форми, розроблені ще за часів СРСР.

У яких же випадках слід використовувати перелічені документи
Зараз розберемося.

Рапорт про виробіток. Цей документ застосовують в умовах потоково-масового виробництва на конвеєрних лініях з регламентованим ритмом роботи і на поточкових лініях з вільним ритмом за умови закріплення операцій за кожним робітником.

Згідно з рапортом здійснюють щоденне прийняття виробітку бригади (конвеєра) протягом звітного місяця. Розрахунок заробітної плати робітника (члена бригади) виконують на зворотному боці рапорту. Виробіток робітників (бригади) обліковують та оплачують за придатні вироби, прийняті на кінцевій операції **за повною сумарною розцінкою всіх фактично виконаних операцій, закріплених за робітником (бригадою).**

Маршрутний лист (маршрутна карта). Його застосовують у серійному виробництві, де рух деталей у процесі обробки здійснюється заздалегідь сформованими партіями.

Маршрутний лист (маршрутна карта) є документом, що супроводжує партію деталей у процесі виробництва за операціями їх обробки в цехах.

Його заздалегідь виписують на партії деталей згідно з графіком їх запуску у виробництво, технологічними картами тощо. Зверніть увагу:

операції в маршрутному листі перелічують у тій самій послідовності, в якій вони передбачені в технологічних картах

Кожна партія деталей проходить усі операції згідно з маршрутним листом. Проте в окремих випадках партія деталей у процесі роботи може бути розподілена на дві — три дрібніші партії. При цьому на нововиділену партію виписують **окремий (додатковий) маршрутний лист**.

Залежно від умов роботи підприємства маршрутні листи можуть «працювати в парі» з **рапортами про виробіток продукції за зміну**. У цьому випадку змінний рапорт виконує роль розрахункового документа, до якого з маршрутних листів записують результати технічного приймання продукції за кожною операцією. Застосування змінних рапортів дозволяє здійснювати оперативний аналіз роботи кожного робітника і всієї ділянки в цілому відповідно до змінного виробничого завдання.

У кінці звітного періоду підраховують розмір оплати за кожним найменуванням (номером) деталі та операції на весь випуск продукції, а також суму заробітної плати кожного робітника згідно з виробітком, зазначеним у рапорті.

Наряд на відрядну роботу. Цей документ доцільно застосовувати на підприємствах з індивідуальним і дрібносерійним типами виробництва, для обліку виконаних ремонтних робіт та окремих разових замовлень.

У цьому випадку виробниче завдання видають у вигляді наряду на відрядну роботу на одну зміну або на триваліший строк. У ньому зазначають обсяги роботи і норми часу на їх виконання. Зауважте: виписку нарядів на відрядну роботу проводять до початку роботи на підставі технологічних карт або інших технічних документів і згідно з планованими обсягами виробництва.

Наряди на відрядну роботу можуть бути:

- 1) індивідуальними (що видаються на одного працівника);

2) колективними (що видаються на групу (бригаду) робітників).

Під час виконання завдання в наряді зазначають висновок про технічне приймання роботи. У цьому випадку підрахунок суми заробітку, належного робітнику, здійснюють шляхом множення кількості виготовленої продукції (деталей, виробів) на встановлену розцінку.

З метою скорочення документації та підвищення контрольних функцій обліку можна застосовувати накопичувальні наряди, що діють протягом тривалого часу

Подорожній лист. Для нарахування заробітної плати водіям легкових і вантажних автомобілів можна використовувати подорожні листи. На сьогодні типові форми подорожніх листів для легкового та вантажного автомобілів скасовано, як і обов'язковість їх застосовувати та пред'являти правоохоронним органам. Проте суб'єкти господарювання на свій розсуд можуть застосовувати самостійно виготовлені бланки подорожніх листів. Але майте на увазі: вони повинні містити обов'язкові реквізити первинних документів, передбачені п. 2.4 Положення № 88 і ч. 2 ст. 9 Закону № 996*.

2.3. Інші документи для нарахування заробітної плати

Перелічені в підрозділах 5.1 і 5.2 документи застосовують для нарахування **основної** заробітної плати працівників. Але часто буває, що працівникам необхідно нарахувати додаткову заробітну плату. Які документи для цього потрібні?

Нарахування **додаткової заробітної плати** здійснюють на підставі таких первинних документів, як наказ (розпорядження) про преміювання, про встановлення доплати, про надання відпустки тощо.

Для розмежування обліку витрат на оплату праці за нормами та обліку відхилень від норм при розрахунку сум доплат можливе застосування:

— **листка на доплату** — у разі здійснення передбачених на підприємстві доплат до чинних норм і розцінок;

— **наряду на відрядну роботу з відмітним знаком** (наприклад, з червоною смугою по діагоналі бланка наряду) — при здійсненні оплати додаткових операцій, не передбачених установленим технологічним процесом.

У цих документах зазначають причини доплат і додаткових робіт, а також прізвища осіб, відповідальних за їх виконання.

Для документального оформлення нарахувань оплати праці за середнім заробітком (наприклад, за час перебування у відпустці або у відрядженні) складають відповідні розрахунки. Але врахуйте: щоб такому розрахунку надати статус первинного документа, необхідна наявність обов'язкових реквізитів, передбачених п. 2.4 Положення № 88 і ч. 2 ст. 9 Закону № 996.

Документами, що підтверджують суму витрат на оплату праці працівників підприємства, є **розрахункові або розрахунково-платіжні відомості**. На сьогодні наказом № 489 затверджено розрахунково-платіжну відомість працівника типової форми № П-6 і розрахунково-платіжну відомість (зведену) типової форми № П-7. Проте вони вже неабияк застаріли і є не дуже зручними для використання. Тому рекомендуємо розробити власну вдосконалену форму розрахункової (розрахунково-платіжної) відомості.

2.4. Порядок виплати заробітної плати

Форми виплати заробітної плати встановлено ст. 23 Закону про оплату праці. Згідно з цією статтею заробітна плата виплачується у **грошових знаках, що мають законний обіг на території України**.

Виплату заробітної плати у формі боргових зобов'язань і розписок або в будь-якій іншій формі заборонено

Зауважимо: ч. 2 ст. 23 Закону про оплату праці передбачено можливість виплати зарплати банківськими чеками в порядку, установленому КМУ за погодженням з НБУ. Проте де-факто такий механізм виплати зарплати на сьогодні не діє, оскільки зазначений порядок так і не був прийнятий (див. роз'яснення Мін'юсту від 17.05.2012 р.).

Як виняток колективним договором, укладеним на підприємстві, може бути передбачено **часткову виплату заробітної плати натурою** (за цінами не вище собівартості). Проте розмір «натуральної» виплати **не повинен перевищувати 30 % нарахованої за місяць суми заробітної плати** (більше див. у підрозділі 6.6 на с. 56).

На підставі особистої заяви працівника виплата йому заробітної плати може проводитися **через установи банків**, поштовими переказами на зазначений ним рахунок (адресу) з обов'язковою оплатою таких послуг за рахунок роботодавця (ч. 5 ст. 24 Закону про оплату праці).

Отже, ми визначилися з можливими формами виплати заробітної плати. А тепер поговоримо про порядок її виплати.

Періодичність виплати

Вимоги до порядку виплати заробітної плати поширюються на всіх роботодавців — як на підприємства, так і на фізичних осіб — підприємців. Зокрема, законодавство зобов'язує виплачувати заробітну плату працівникам регулярно в робочі дні у **строки, установлені в колективному договорі або нормативному акті роботодавця***. Але така виплата повинна здійснюватися (ч. 1 ст. 115 КЗпП і ч. 1 ст. 24 Закону про оплату праці):

* Такий документ має бути погоджено з виборним органом первинної профспілкової організації або іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом (а за відсутності таких органів — з представниками, обраними та уповноваженими трудовим колективом).

1) не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує 16 календарних днів;

2) не пізніше 7 днів після закінчення періоду, за який здійснюється виплата.

Ці умови повинні дотримуватися і для авансу, і для заробітної плати за другу половину місяця

Таким чином, заробіток за першу половину місяця, тобто за перші 15 днів, має бути виплачено не пізніше 22-го числа поточного місяця (15 + 7). У свою чергу, заробітна плата за другу частину місяця виплачується не пізніше 7-го числа місяця, що настає за місяцем нарахування зарплати. Такий висновок впливає з листа Мінпраці від 22.11.2010 р. № 964/13/84-10.

При цьому потрібно дотримуватися вимоги про 16 календарних днів між виплатами зарплати. Тобто не можна виплачувати аванс, скажімо, 16-го числа, а заробітну плату за другу половину місяця — 7-го числа, оскільки розрив між цими виплатами перевищує 16 календарних днів.

Розглянемо приклад.

Приклад 6.1. Колективним договором встановлено, що виплату заробітної плати проводять двічі на місяць, не пізніше 5 днів після закінчення періоду, за який вона здійснюється.

Визначимо конкретні строки виплати заробітної плати за першу (аванс) і другу половину місяця.

Перша половина місяця — це період з 1-го по 15-те число (15 календарних днів), отже, датою виплати авансу буде 20-те число місяця (15 + 5). Строк виплати заробітної плати за другу половину місяця — 5-те число місяця, наступного за місяцем нарахування зарплати.

Зверніть увагу: ст. 115 КЗпП і ст. 24 Закону про оплату праці визначають **мінімальну** кількість виплат заробітної плати на місяць. Тому в колективному договорі або нормативному акті роботодавця може бути передбачена виплата зарплати більше двох разів на місяць, наприклад, один раз на тиждень або кожні 10 днів.

Виплачувати заробітну плату мінімум двічі на місяць — це обов'язок роботодавця, який він повинен виконувати **незалежно від згоди працівника одержувати заробітну плату один раз на місяць**.

Установлення в документах, що регламентують періодичність і строки виплати заробітної плати, умови про її виплату один раз на місяць є неправомірним

Річ у тім, що згідно зі ст. 9 КЗпП умови договорів про працю, які погіршують становище працівників порівняно з трудовим законодавством України, є **недійсними**.

Не врятує роботодавця від відповідальності за порушення положень ч. 1 ст. 115 КЗпП і ч. 1 ст. 24 Закону про оплату праці і наявність у нього заяв працівників з проханням виплачувати заробітну плату один раз на місяць. Тому, навіть якщо працівник відмовляється від одержання авансу, роботодавець усе одно зобов'язаний розрахувати йому аванс, зняти суму авансу в банку і оприбуткувати її в касі підприємства або перерахувати з поточного рахунка підприємства на зарплатну картку працівника. Якщо ж працівник не одержав аванс у касі, то після закінчення 3 робочих днів роботодавець повинен скласти відомість депонованих сум і здати не одержану працівником суму авансу до банку, а потім виплатити його разом із сумою заробітної плати за другу половину місяця.

Зауважте: порушенням буде і виплата в аванс усієї суми заробітної плати, належної працівнику за поточний місяць. Адже в цьому випадку вимогу про виплату не рідше двох разів на місяць через проміжок, що не перевищує 16 календарних днів, також буде порушено.

Невиплата заробітної плати за першу (другу) половину місяця у зв'язку з відсутністю грошових коштів на банківському рахунку роботодавця теж не звільняє його посадових осіб від відповідальності за порушення вимог зазначених вище норм КЗпП і Закону про оплату праці. Детальніше про відповідальність див. на с. 47.

Як було зазначено вище, роботодавець повинен виплачувати зарплату **в робочі дні**.

А якщо день виплати заробітної плати збігся з вихідним, святковим або неробочим днем

У такому разі зарплату необхідно виплатити працівникам **напередодні** (ч. 2 ст. 115 КЗпП).

Приклад 6.2. На підприємстві встановлено 5-денний робочий тиждень з вихідними в суботу та неділю. Відповідно до колективного договору заробітна плата за першу половину місяця повинна виплачуватися 20-го числа.

Оскільки 20 червня 2016 року не є робочим днем у зв'язку зі святом Трійці, що припадає на неділю 19 червня, а 18 червня (субота) — вихідний, зарплату за першу половину червня 2016 року підприємство повинне виплатити 17 червня.

Пам'ятайте: оплату праці працівників підприємства здійснюють у першочерговому порядку (ч. 3 ст. 15 Закону про оплату праці). Усі інші платежі підприємство проводить тільки після виконання зобов'язань з оплати праці.

Виплату заробітної плати здійснюють **за місцем роботи**. Виплачувати її в магазинах роздрібною торгівлі, питних і розважальних закладах заборонено, за винятком випадків, коли заробітна плата виплачується особам, які працюють у цих закладах (ч. 4 ст. 24 Закону про оплату праці).

Розмір авансу

Тепер розглянемо, в якому розмірі потрібно виплачувати заробітну плату за першу половину місяця.

Статтею 115 КЗпП і ст. 24 Закону про оплату праці встановлено, що розмір заробітної плати за першу половину місяця має бути **не менше оплати за фактично відпрацьований час із розрахунку тарифної ставки (посадового окладу) працівника**.

Тобто розрахунок суми авансу здійснюють виходячи з тарифної ставки (посадового окладу) з урахуванням відпрацьованого працівником часу за період з 1-го по 15-те число місяця, за який виплачується зарплата. Майте на увазі:

премії, доплати, надбавки та інші заохочувальні й компенсаційні виплати при визначенні суми авансу не враховують

Нараховують такі виплати в кінці місяця, а їх виплату здійснюють у строки, установлені для виплати заробітної плати за другу половину місяця.

Приклад 6.3. На підприємстві встановлено 5-денний робочий тиждень з двома вихідними — субота і неділя. Посадовий оклад працівника становить 4000,00 грн. Виплата заробітної плати здійснюється двічі на місяць — 20-го і 5-го числа місяця. Визначимо мінімальний розмір авансу, який повинен одержати працівник у червні 2016 року, якщо за період з 1-го по 15-те число ним відпрацьовано 11 робочих днів.

Мінімальна сума авансу, що належить працівнику за першу половину червня 2016 року, становитиме:

$$4000,00 \text{ грн.} : 20 \text{ дн.} \times 11 \text{ дн.} = 2200,00 \text{ грн.},$$

де 20 — кількість робочих днів у червні 2016 року.

Таким чином, розмір заробітної плати за першу половину червня 2016 року склав 55 % окладу працівника ($2200,00 \text{ грн.} : 4000,00 \text{ грн.} \times 100 \%$).

Приклад 6.4. Використовуючи умови прикладу 6.3, розрахуємо мінімальну суму авансу, яку за таких самих умов слід було виплатити у травні 2016 року.

Мінімальна сума авансу, належного працівнику за першу половину травня 2016 року, дорівнює:

$$4000,00 \text{ грн.} : 19 \text{ дн.} \times 7 \text{ дн.} = 1473,68 \text{ грн.},$$

де 19 — кількість робочих днів у травні 2016 року;

7 — кількість робочих днів, відпрацьованих працівником за першу половину травня 2016 року (з 1-го по 15-те число).

Таким чином, мінімальна сума авансу за першу половину травня 2016 року склала 36,8 % окладу (1473,68 грн. : 4000,00 грн. x 100 %).

Як бачите, у різні місяці календарного року розмір авансу працівника може відрізнятися, причому деколи істотно. Тому для дотримання вимог ст. 115 КЗпП і ст. 24 Закону про оплату праці є сенс установити в колективному договорі (нормативному акті роботодавця, що регулює ці питання) аванс у фіксованому розмірі більшому, ніж 50 % від окладу (наприклад, 55 або 60 %). Це зручно ще й тим, що в такому разі не доведеться проводити щомісячні розрахунки мінімальної суми авансу щодо кожного працівника.

Розглянемо приклад.

Приклад 6.5. Посадовий оклад працівника становить 3800,00 грн. Виплата заробітної плати на підприємстві здійснюється двічі на місяць — 20-го і 5-го числа. Згідно з колективним договором аванс виплачується в розмірі 55 % посадового окладу. Визначимо розмір авансу, який повинен одержати працівник у червні 2016 року, якщо за період з 1-го по 15-те число ним відпрацьовано всі робочі дні згідно з графіком роботи підприємства.

Заробітна плата працівника за першу половину червня 2016 року становитиме:

$$3800,00 \text{ грн.} \times 55 \% : 100 \% = 2090,00 \text{ грн.}$$

На практиці буває, що працівники з будь-яких причин не повністю відпрацьовують першу половину місяця (наприклад, через відпустку чи хворобу). У такому разі при визначенні суми авансу необхідно враховувати **фактично відпрацьований працівниками час** за першу половину місяця (з 1-го по 15-те число), щоб не виплатити суму авансу більшу, ніж сума заробітної плати, що належить за місяць.

А якщо аванс все ж було розраховано неправильно і він перевищив суму заробітку за місяць (тобто за працівником утворилася дебіторська

заборгованість)? Тоді на підставі ст. 127 КЗпП для повернення надміру виданого авансу здійснюють утримання із заробітної плати на підставі наказу (розпорядження) роботодавця.

Пам'ятайте:

заробітну плату за першу половину місяця необхідно виплачувати всім працівникам незалежно від системи оплати праці, установлені на підприємстві (у підприємця)

Тому, незважаючи на те що у ст. 115 КЗпП і ст. 24 Закону про оплату праці про порядок визначення суми авансу для працівників-відрядників нічого не зазначено, не виплачувати їм аванс тільки на цій підставі не можна. Із роз'яснень Мінпраці, наведених у листі від 22.11.2010 р. № 964/13/84-10, випливає, що суму авансу для відрядників визначають виходячи з фактичного обсягу виготовленої продукції (робіт, послуг) за першу половину місяця і відрядних розцінок.

Недбало ставитися до розглянутого вище порядку виплати заробітної плати не рекомендуємо, адже в такому разі вас може спіткати дисциплінарна, адміністративна і навіть кримінальна відповідальність.

Детальніше про це — далі.

Відповідальність за порушення порядку і строків виплати зарплати

Як ми вже зазначили, за порушення вимог, що встановлюють порядок і строки виплати зарплати, чинним законодавством передбачено дисциплінарну, адміністративну та кримінальну відповідальність.

Дисциплінарна відповідальність. Порядок її застосування встановлюють ст. 147 — 152 КЗпП. Вона полягає у винесенні роботодавцем **дисциплінарного стягнення** (у вигляді догани чи звільнення) посадовій особі, яка порушила трудове законодавство.

Вплинути на ситуацію може і профспілка. Так, на вимогу виборного органу первинної профспілкової організації (профспілкового представника) власник або уповноважений ним орган **зобов'язаний розірвати трудовий**

договір з керівником підприємства, який порушує законодавство про працю, про колективні договори та угоди (ст. 45 КЗпП).

Адміністративна відповідальність. Крім дисциплінарної відповідальності, посадові особи підприємств, а також фізособи-підприємці можуть бути притягнені до адміністративної відповідальності.

Так, адмінвідповідальність у вигляді штрафу передбачено за порушення встановлених строків виплати заробітної плати, виплату заробітної плати не в повному обсязі, а також за інші порушення законодавства про працю (ч. 1 ст. 41 КУпАП). Розмір штрафу може складати від 30 до 100 нмдг* (**від 510 до 1700 грн.**).

* Тут і далі — неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Суворіше покарання загрожує особі, яка протягом року вже піддавалася адміністративному стягненню за таке саме правопорушення. Також більший штраф застосовується за вчинення перелічених дій щодо неповнолітнього, вагітної жінки, самотнього батька, матері чи особи, яка їх замінює та виховує дитину віком до 14 років або дитину-інваліда. У цих випадках штраф становитиме від 100 до 300 нмдг (**від 1700 до 5100 грн.**).

Зазначені порушення можуть бути виявлені при перевірці фахівцями органів Держпраці, які складають відповідний протокол. Рішення про накладення адміністративного штрафу на посадових осіб підприємства та фізосіб-підприємців за ст. 41 КУпАП виносить суд.

Скажемо декілька слів про строки, протягом яких може бути застосована адміністративна відповідальність. Відповідно до ст. 38 КУпАП, якщо справи про адміністративне правопорушення підвідомчі суду, стягнення може бути накладене не пізніше ніж через 3 місяці з дня вчинення правопорушення, а при триваючому правопорушенні — не пізніше ніж через 3 місяці з дня його виявлення.

Проступок у вигляді порушення встановлених строків виплати заробітної плати розпочинається з моменту, коли працівнику має бути виплачена заробітна плата (у строки, установлені колективним договором

або нормативним актом роботодавця), і триває доти, доки роботодавець її не виплатить або доки факт правопорушення не буде виявлено відповідною посадовою особою. На це вказує Мінпраці в листі від 28.08.2002 р. № 06/2-4/196.

Отже, адміністративне стягнення за порушення строків виплати заробітної плати може бути застосоване протягом 3 місяців з дня її фактичної виплати. Адже з цього моменту правопорушення вважатиметься таким, що припинилося (див. лист Мін'юсту від 01.12.2003 р. № 22-34-1465). Якщо ж зарплата так і не була виплачена, адмінштраф може бути накладено протягом 3 місяців з моменту виявлення порушення фахівцями органу Держпраці. При цьому моментом виявлення порушення слід вважати день підписання акта перевірки, в якому зафіксовано порушення строків виплати заробітної плати.

Кримінальна відповідальність. До кримінальної відповідальності може бути притягнуто керівника підприємства будь-якої форми власності, а також фізособу-підприємця за безпідставну не виплату заробітної плати більш ніж за один місяць, **вчинену ним умисне**. Заходи такої відповідальності визначено у ст. 175 ККУ. Так, відповідно до цієї статті до винної особи **може бути застосовано одне з таких покарань**:

- штраф у розмірі від 500 до 1000 нмдг (від 8500 до 17000 грн.);
- виправні роботи на строк до 2 років;
- позбавлення волі на строк до 2 років з позбавленням права обіймати певні посади або здійснювати певну діяльність на строк до 3 років.

Якщо заробітна плата не виплачується працівникам більше одного місяця в результаті **нецільового використання коштів, призначених для виплати заробітної плати**, керівнику підприємства або підприємцеві загрожує **одне з таких покарань**:

- накладення штрафу від 1000 до 1500 нмдг (від 17000 до 25500 грн.);
- обмеження волі на строк до 3 років;
- позбавлення волі на строк до 5 років з позбавленням права обіймати певні посади або здійснювати певну діяльність на строк до 3 років.

Рішення про вживання зазначених санкцій виносить суд. Урахуйте: якщо до притягнення особи до кримінальної відповідальності було здійснено виплату заборгованості працівникам за заробітною платою, така особа **звільняється від кримінальної відповідальності**.

Крім перелічених видів відповідальності, що загрожують фізичним особам, винним у порушенні порядку і строків виплати заробітної плати, існують ще **фінансові санкції, що застосовуються до суб'єктів господарювання** (ст. 265 КЗпП). У цих випадках штрафні санкції накладають органи Держпраці*.

* Див. Порядок накладення штрафів за порушення законодавства про працю та зайнятість населення, затверджений постановою КМУ від 17.07.2013 р. № 509.

Про те, як можуть покарати підприємства і фізичних осіб — підприємців, ви можете дізнатися із табл. 6.1.

Таблиця 6.1. Відповідальність суб'єктів господарювання

№ з/п	Порушення	Санкція
1	Порушення встановлених строків виплати заробітної плати працівникам, інших виплат, передбачених законодавством про працю, більш ніж за один місяць, виплата їх не в повному обсязі	Штраф у 3-кратному розмірі МЗП, установленій законом на момент виявлення порушення
2	Недотримання мінімальних державних гарантій в оплаті праці	Штраф у 10-кратному розмірі МЗП, установленій законом на момент виявлення порушення, за кожного працівника, щодо якого вчинено таке порушення
3	Виплата заробітної плати (винагороди) без нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі — ЄСВ) та податків*	Штраф у 30-кратному розмірі МЗП, установленій законом на момент виявлення порушення, за кожного працівника, щодо якого вчинено таке порушення
* Про порядок і строки сплати утримань із заробітної плати та нарахувань на неї див. у розділах 7 і 8 цього спецвипуску.		

Виплачуючи заробітну плату, роботодавець, серед іншого, зобов'язаний повідомити працівника про розмір та підстави відрахувань із його заробітної плати (ст. 110 КЗпП). Які ж це відрахування можуть бути? Усі відрахування із заробітної плати можна поділити на:

1) **обов'язкові** — ті, що здійснюються **за виконавчими документами**, відповідно до ст. 3 Закону № 606 (ср. 025069200). Тобто це відрахування, що здійснюються за виконавчими листами, постановами судів, судовими наказами,

виконавчими написами нотаріусів, постановами органів, уповноважених розглядати справи про адміністративні правопорушення, тощо;

2) з **ініціативи роботодавця**. Сюди можна віднести відрахування, що здійснюються на підставі ст. 127 і 136 КЗпП для:

- повернення авансу, виданого в рахунок заробітної плати;
- погашення боргу за підзвітною сумою;
- повернення надміру виплачених сум у результаті лічильних помилок;
- покриття шкоди, завданої з вини працівника, у розмірі, що не перевищує середнього місячного заробітку;
- повернення надміру виданих відпускних за невідпрацьовані дні при звільненні працівника до закінчення того робочого року, в рахунок якого він уже отримав щорічну оплачувану відпустку;

3) **добровільні** — ті, що здійснюються **за заявою працівника**, поданою письмово до бухгалтерії підприємства. Це можуть бути відрахування на добровільне страхування, оплату комунальних послуг, оплату товарів, придбаних у кредит, утримання членських профспілкових внесків тощо.

Проводячи обов'язкові відрахування із заробітної плати працівника та/або відрахування з ініціативи роботодавця, потрібно враховувати обмеження, установлені ст. 127 — 129 КЗпП. Так, загальний розмір усіх відрахувань при кожній виплаті заробітної плати **не може перевищувати 20 %**, а у випадках, окремо передбачених законодавством України (наприклад, коли відрахування відбувається за декількома виконавчими документами), — **50 %** заробітної плати, яка належить до виплати працівникові (ст. 128 КЗпП).

Разом з КЗпП обмеження за розміром відрахувань із зарплати для випадків стягнення за виконавчими документами встановлені Законом № 606. Так, згідно з ч. 3 ст. 70 цього Закону із заробітної плати боржника (фізичної особи, визначеної виконавчим документом) може бути утримано за виконавчими документами до погашення заборгованості в повному обсязі:

— у разі стягнення аліментів, відшкодування шкоди, завданої каліцтвом, іншим ушкодженням здоров'я або смертю, відшкодування шкоди у зв'язку з втратою годувальника та збитків чи шкоди, заподіяних злочином, — 50 %;

— за всіма іншими видами стягнень, якщо інше не передбачено законом, — 20 %.

Таким чином,

загальний розмір усіх відрахувань при кожній виплаті заробітної плати не може перевищувати 50 % суми, яка належить до виплати працівникові «на руки»

Але тут є виняток — утримання із заробітної плати в разі відбуття боржником покарання у вигляді виправних робіт та стягнення аліментів на неповнолітніх дітей. У таких випадках розмір відрахувань із заробітку **не може перевищувати 70 %**.

Урахуйте: **заборонено проводити відрахування** з вихідної допомоги, компенсаційних та інших виплат, на які відповідно до законодавства не може звертатися стягнення (ст. 129 КЗпП). Наприклад, проводячи утримання аліментів, роботодавець керується ст. 73 Закону № 606 і постановою № 146. Ці документи містять перелік доходів, на які не може бути звернено стягнення. Перелічувати всі види доходів, зазначені в них, не будемо. Наведемо тільки ті, що можуть бути нараховані роботодавцем працівнику — платнику аліментів.

Зокрема, **утримання аліментів не здійснюється з:**

- 1) вихідної допомоги при звільненні;
- 2) неоподаткованої суми матеріальної допомоги;
- 3) компенсації за невикористану відпустку, крім випадків, коли особа при звільненні одержує компенсацію за відпустку, не використану протягом декількох років;
- 4) допомоги на лікування;
- 5) допомоги по вагітності та пологах;

6) компенсації працівнику витрат у зв'язку з переведенням, направленням на роботу до іншої місцевості або службовим відрядженням;

7) польового забезпечення, надбавок до заробітної плати та інших сум, що виплачуються замість добових і квартирних;

8) компенсаційних сум, що виплачуються за амортизацію інструментів і зношеність одягу;

9) вартості безоплатно наданих квартир і комунальних послуг;

10) державної допомоги на поховання;

11) допомоги по тимчасовій непрацездатності для догляду за хворою дитиною віком до 14 років;

12) дотацій на обіди, вартості путівок до санаторіїв та будинків відпочинку, що надаються за рахунок коштів підприємств та організацій.

Зверніть увагу:

максимальний розмір відрахувань із заробітної плати працівника визначають виходячи з суми, що залишається після утримання ПДФО* і ВЗ**

* Тут і далі — податок на доходи фізичних осіб.

** Тут і далі — військовий збір.

Тобто відрахування здійснюються з «чистої» суми заробітної плати, що належить до виплати працівнику.

Що стосується відрахувань, які здійснюються **за добровільним рішенням працівника** на підставі його заяви, то на них обмеження, установлені ст. 128 КЗпП, **не поширюються**. Тобто роботодавець має право утримати із заробітної плати ту суму, яку працівник зазначив у заяві про відрахування.

Одним із способів виплати заробітної плати є виплата готівкою у грошових знаках, що мають законний обіг на території України (ст. 23 Закону про оплату праці). Законодавство про готівковий обіг, і зокрема

Положення № 637, передбачає можливість виплати заробітної плати за рахунок:

- грошових коштів, одержаних у банку;
- готівкової виручки, одержаної від контрагентів.

Нагадаємо: у загальному випадку підприємства не можуть зберігати в касі в неробочий час готівку в сумі, що перевищує встановлений ліміт каси* (п. 2.8 Положення № 637). Проте для зарплатної готівки Положення № 637 робить виняток.

* Детально про це див. у спецвипуску «Податки та бухгалтерський облік», 2016, № 40, с. 61.

Так, підприємства мають право зберігати у своїй касі готівку, одержану в банку для виплат, що належать до фонду оплати праці, понад установлений ліміт каси **протягом 3 робочих днів**, уключаючи день одержання грошей у банку (п. 2.10 Положення № 637). Для віддалених відокремлених підрозділів підприємств залізничного транспорту і морських портів такий строк збільшено до **5 робочих днів**, уключаючи день одержання грошей у банку.

Якщо виплата зарплати здійснюється з виручки, підприємство має право зберігати в касі понадлімітну зарплатну готівку **протягом 3 робочих днів з дня настання строків виплати заробітної плати** в сумі, зазначеній у переданих до каси відомостях на виплату грошей.

Після закінчення встановлених вище строків суми готівки, що залишилися не виплаченими окремим працівникам (депонована заробітна плата), можуть бути здані підприємством до банку або в межах установленого ліміту каси залишатися в касі підприємства (п. 2.10 Положення № 637).

Видача з каси підприємства готівки на оплату праці працівників може бути оформлена шляхом складання (п. 3.8 Положення № 637):

— видаткових касових ордерів (типову форму № КО-2 наведено в додатку 3 до Положення № 637) на кожного одержувача. Зауважимо: як правило, видачу зарплати за видатковими касовими ордерами здійснюють на

підприємствах (підприємцями) з малою чисельністю найманих працівників або в разі, якщо виплата має разовий характер і здійснюється одному працівнику (наприклад, працівнику виплачуються відпускні, матеріальна допомога до відпустки тощо);

— відомості на виплату грошей (типову форму наведено в додатку 1 до Положення № 637). Такий варіант є найбільш поширеним способом оформлення видачі заробітної плати працівникам. З порядком її складання ви могли ознайомитися у спецвипуску «Податки та бухгалтерський облік», 2016, № 40, с. 42.

Наведемо приклад заповнення видаткового касового ордера (далі — ВКО) на виплату заробітної плати (див. с. 52).

Типова форма № КО-2							
ТОВ «Міраж» (найменування підприємства (установи, організації))				Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 15162526			
Видатковий касовий ордер від «06» червня 2016 р.							
Номер документа	Дата складання		Кореспондуючий рахунок, субрахунок	Код аналітичного рахунку	Сума	Код цільового призначення	
1	2	3	4	5	6	7	8
89	06.06.2016	—	661	—	1890,00	—	—
Видати Кузнецовій Вікторії Михайлівні (прізвище, ім'я, по батькові)							
Підстава: Заробітна плата за другу половину травня 2016 року							
Сума Одна тисяча вісімсот дев'яносто грн. 00 коп. (словами)							
Додаток: —							
Керівник Крук Т. І. (підпис, прізвище, ініціали)							
Головний бухгалтер Лисак О. Д. (підпис, прізвище, ініціали)							
Одержав: Одна тисяча вісімсот дев'яносто грн. 00 коп. (словами)							
«06» червня 2016 р. Підпис одержувача Кузнецова							
За паспорт МН № 110342, виданий 03.07.1998 р. Київським РВХМУ УМВС України в Харківській обл. (найменування, номер, дата та місце видачі документа, який засвідчує особу одержувача)							
Видав касир Колосова М. Ю. (підпис, прізвище, ініціали)							

І ВКО, і відомість на виплату грошей є касовими документами. Тому, перш ніж видати грошові кошти за таким документом, касир в обов'язковому

порядку повинен перевірити правильність його заповнення та наявність усіх реквізитів. Нагадуємо:

виправлення у ВКО та відомостях не допускаються

Якщо при їх складанні були допущені помилки, слід оформити нові документи.

Якщо видача зарплати здійснюється за відомістю на виплату грошей, на її титульному аркуші роблять дозвільний напис про видачу готівки за підписами керівника та головного бухгалтера або осіб, уповноважених керівником, із зазначенням строків видачі готівки та суми.

У кінці останнього дня виплати зарплати **касир зобов'язаний:**

1) у відомості на виплату грошей навпроти прізвищ працівників, які не одержали зарплату, у графі «Підпис про одержання» проставити відбиток штампа або зробити запис «Депоновано»;

2) на титульній сторінці відомості зазначити фактично виплачену суму та суму недержаної зарплати, що підлягає депонуванню (словами та цифрами). Ці суми звіряють із загальним підсумком за відомістю. Після того як усі необхідні реквізити відомості на виплату грошей будуть заповнені, касир засвідчує її своїм підписом;

3) скласти реєстр депонованої зарплати (див. детальніше в підрозділі 6.4 на с. 54);

4) зробити запис у касовій книзі згідно з виписаним бухгалтерією видатковим касовим ордером на суму, що була фактично видана за відомістю на виплату грошей.

Після цього **бухгалтер підприємства:**

1) перевіряє записи, зроблені касиром у відомості на виплату грошей;

2) підраховує видані та депоновані суми за відомістю;

3) оформляє один загальний ВКО на суму депонованої зарплати, що підлягає здаванню до банку.

Якщо ви виплачуєте працівнику зарплату за ВКО, майте на увазі: видачу готівки за цим документом можна здійснити тільки **в день його**

складання (абзац третій п. 3.10 Положення № 637). Тому, якщо працівник не звернувся за одержанням заробітної плати в день складання ВКО, касир зобов'язаний повернути такий ВКО до бухгалтерії, а бухгалтер, у свою чергу, — анулювати цей документ. При цьому в журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів потрібно зробити відмітку про те, що документ оплачено не було.

Видачу заробітної плати касир здійснює тільки особі, зазначеній у ВКО або відомості на виплату грошей (п. 3.6 Положення № 637)

Водночас допускається видача заробітної плати **за довіреністю** в тих випадках, коли працівник не може сам одержати належну йому заробітну плату, у тому числі коли він не може розписатися власноручно у зв'язку з хворобою чи з інших поважних причин.

Оформлення довіреності потрібно здійснювати відповідно до вимог гл. 17 ЦКУ. Згідно з ч. 3 ст. 244 цього Кодексу **довіреність** — це письмовий документ, що видається однією особою іншій для представництва перед третіми особами. Довіреність на одержання заробітної плати та інших платежів, пов'язаних з трудовими відносинами, може бути посвідчена посадовою особою організації, в якій довіритель працює або навчається, житлово-експлуатаційної організації за місцем його проживання, а також адміністрацією стаціонарної лікувально-профілактичної установи, в якій він перебуває на лікуванні (ч. 4 ст. 245 ЦКУ).

У разі видачі зарплати на підставі довіреності у відомості на виплату грошей перед підписом в одержанні грошових коштів касир робить запис: «За довіреністю».

Якщо видачу зарплати здійснюють за ВКО, то в його тексті після прізвища, імені та по батькові одержувача готівки зазначають прізвище, ім'я та по батькові особи, якій довірено одержати готівку. При цьому в рядку, призначеному для інформації про документ одержувача готівки, наводять реквізити документа довіреної особи.

Довіреність залишається в касира і додається до ВКО або до відомості.

Зразок довіреності на одержання заробітної плати ви можете побачити у спецвипуску «Податки та бухгалтерський облік», 2016, № 40, с. 50.

У попередньому підрозділі ми неодноразово згадували про депоновану заробітну плату. Настав час розібратися з нею ґрунтовно. Почнемо з визначення.

Депонована зарплата — це готівкові кошти, що одержані підприємствами (підприємцями) для виплат, пов'язаних з оплатою праці, та не виплачені в установлений строк окремим фізичним особам (п. 1.2 Положення № 637).

Якщо грошові кошти не одержано працівником в установлені строки, то, як уже наголошувалося раніше, у кінці останнього дня виплати зарплати у відомості на виплату грошей касир навпроти прізвищ працівників, які не отримали зарплату, у графі «Підпис про одержання» проставляє відбиток штампа або робить запис «Депоновано». Суму неодержаної зарплати, що підлягає депонуванню, вказують (прописом і цифрами) на титульній сторінці відомості на виплату грошей.

Також касиру необхідно скласти **реєстр депонованої зарплати** за формою, наведеною в Методрекомендаціях № 356. Такий реєстр призначено для ведення аналітичного обліку розрахунків за сумою заробітної плати, не одержаної з каси підприємства у строк, установлений для її виплати. Складає реєстр касир за кожен період виплати заробітної плати окремо.

Працівник підприємства, який веде облік депонованої заробітної плати, робить відмітку про виплату (перерахування, списання, перенесення) депонованої заробітної плати (графи 7 — 10) і своїм підписом підтверджує кожну відображену операцію. Згідно з п. 38 Методрекомендацій № 356 такі записи здійснюють на підставі:

- РКО;
- платіжних доручень;

— бухгалтерських довідок про списання заборгованості, за якою сплинув строк позовної давності. Водночас, на нашу думку, якщо зарплата працівника була депонована, про закінчення строку позовної давності не може бути й мови. Річ у тім, що ч. 2 ст. 233 КЗпП установлено право працівника в разі порушення законодавства про оплату праці звернутися до суду з позовом про стягнення належної йому заробітної плати **без обмеження жодним строком**. Те, що працівник не одержав зарплату в установленний строк, не позбавляє його права на одержання належної йому суми в інший час. Тому така заборгованість повинна обліковуватися підприємством до її повного погашення*.

* Більш розгорнуту аргументацію з цього приводу див. у журналі «Податки та бухгалтерський облік», 2014, № 63, с. 26.

Хоча слід зауважити: Держказначейство свого часу викладало протилежну точку зору з цього питання. Так, у листі від 23.12.2005 р. № 07-04/2393-11338 зазначалося, що своєчасно не одержані депоновані суми заробітної плати повинні обліковуватися протягом 3 років, а потім підлягають списанню як заборгованість зі строком позовної давності, що сплинув. Проте ще раз підкреслимо, що ми з таким підходом не згодні.

Суми депонованої зарплати, не виплачені на початок року, переносять з реєстрів за попередній рік у реєстр депонованої заробітної плати поточного року

Перевіряє реєстри головний бухгалтер підприємства.

Приклад 6.6. Касир підприємства 07.06.2016 р. одержав у банку за чеком грошові кошти на виплату заробітної плати за другу половину травня 2016 року. Маркетолог підприємства Чабан Н. І. не зміг отримати належну йому заробітну плату за другу половину травня 2016 року у зв'язку з перебуванням у службовому відрядженні в період її виплати. Сума депонованої заробітної плати становить 2800,00 грн. Депоновану суму працівник отримав 15.06.2016 р. за РКО № 93.

На суму депонованої заробітної плати складено реєстр (див. с. 55).

РЕЕСТР ДЕПОНОВАНОЇ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ									
за <u>травень</u> 2016 р.									
Порядковий № (табельний №)	Найменування цеху (відділу)	Номер платіжної відомості	Прізвище, ім'я та по батькові	Дата виникнення заборгованості	Сума не- виданої заробітної плати	Відмітка про сплату (перерахування, списання, перенесення)			
						Дата	№ документа	Сума	Підпис виконавця
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
003	Рекламний відділ	11	Чабан Н. І.	09.06.2016	2800,00	15.06.2016	93	2800,00	Багалій
<...>									
Усього									
Касир <u>Багалій</u> (підпис)					Виконавець <u>Багалій</u> (підпис)				
Головний бухгалтер <u>Морозова</u> (підпис)									
«09» червня 2016 р.									

Ще один спосіб виплати заробітної плати, передбачений ч. 5 ст. 24 Закону про оплату праці, — безготівковий. Під ним розуміється виплата зарплати через установи банків на зазначений працівниками рахунок. При цьому **мають бути виконані дві умови:**

- 1) така виплата здійснюється з письмової згоди працівника;
- 2) послуги банку з перерахування коштів на рахунки працівників оплачуються за рахунок роботодавця.

З метою переходу на безготівкову форму виплати заробітної плати на підприємстві впроваджують **зарплатний проект**. Він є комплексом послуг, що надаються банківськими установами з організації виплати заробітної плати працівникам шляхом перерахування коштів на їх банківські рахунки для використання із застосуванням особистих електронних платіжних засобів (далі — зарплатні картки).

Впровадження зарплатного проекту має низку переваг:

- спрощення процедури виплати заробітної плати;
- скорочення витрат, пов'язаних з інкасацією (одержанням, зберіганням, транспортуванням) готівкових грошових коштів;
- можливість виплачувати заробітну плату в разі відсутності працівника з будь-якої причини (тимчасова непрацездатність, робота в іншому населеному пункті, відпустка, відрядження тощо). Відповідно

відпадає необхідність депонувати заробітну плату та зберігати готівкові кошти в касі підприємства.

Проте ще раз підкреслимо:

до впровадження зарплатного проекту роботодавцю слід одержати на це згоду працівників

Таку згоду оформляють у вигляді письмової заяви працівника.

Але є й альтернативний варіант. Так, у довільній формі може бути складено список працівників, яким виплата зарплати здійснюватиметься на зарплатні картки. При цьому в ньому має бути передбачена графа для висловлення кожним працівником згоди одержувати зарплату в безготівковій формі та їх підписів. Якщо ж працівник з якихось причин відмовляється від одержання зарплатної картки, роботодавець зобов'язаний виплачувати йому заробітну плату **готівковими коштами**. Тобто право вибору форми одержання належних працівнику виплат чинне законодавство залишає **за працівником**, а не за його роботодавцем (див. роз'яснення Мін'юсту від 17.05.2012 р.).

Якщо згода працівників на виплату зарплати в безготівковій формі отримана і обрано банк, що обслуговуватиме зарплатний проект, на наступному етапі необхідно зробити вибір класу платіжних засобів, які будуть емітовані як зарплатні.

Після підготовчого етапу підприємство укладає договір з банком на обслуговування виплати заробітної плати та інших виплат працівникам підприємства в безготівковій формі. У ньому мають бути врегульовані відносини між сторонами договору в частині розрахунково-касового обслуговування видачі заробітної плати в безготівковій формі.

Перед укладенням договорів з працівниками підприємства банк зобов'язаний ознайомити їх з умовами договору, тарифами на обслуговування та правилами користування зарплатною карткою (п. 5 розд. II Положення № 705). Банк не має права проводити емісію зарплатної картки

та перераховувати на неї заробітну плату без згоди працівника (див. лист НБУ від 01.04.2005 р. № 11-113/1077-3214).

Зауважте: керівнику підприємства слід видати наказ про виплату працівникам підприємства заробітної плати та інших належних їм виплат у безготівковій формі.

Загальний механізм виплати зарплати в безготівковій формі зображено на рис. 6.1 (див. с. 57).

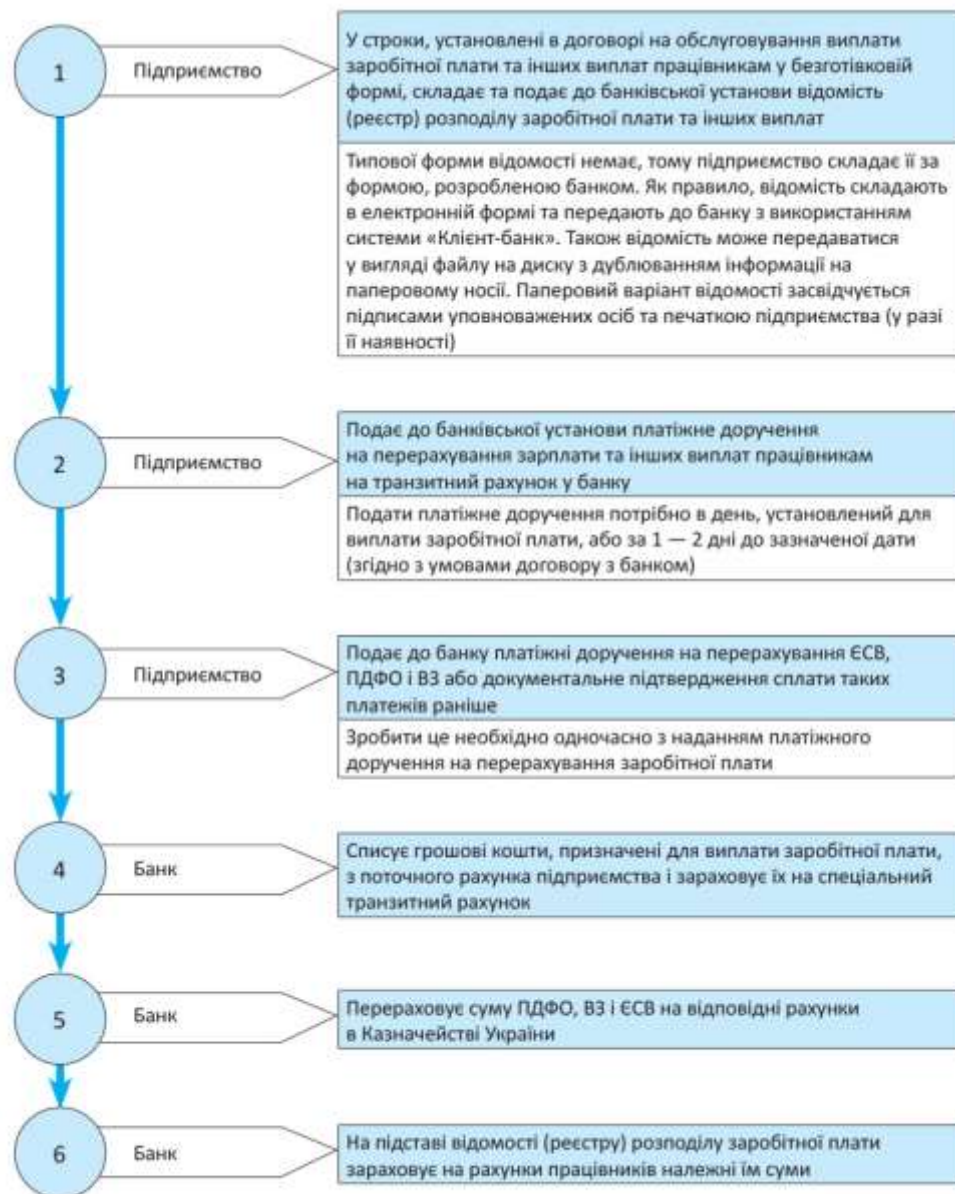


Рис. 6.1. Порядок виплати заробітної плати в безготівковій формі

Після зарахування банком грошових коштів на рахунки працівників вони можуть самостійно розпоряджатися своєю заробітною платою.

Як зазначалося раніше, колективним договором, як виняток, може бути передбачено часткову виплату заробітної плати натурою (за цінами не вище собівартості). При цьому

розмір такої виплати не може становити більше 30 % нарахованої заробітної плати за місяць

Часткову виплату заробітної плати натурою здійснюють у тих галузях або за тими професіями, де така виплата, еквівалентна за вартістю оплаті праці у грошовому вираженні, є звичайною або бажаною для працівників.

Проте майте на увазі: щодо натуральних виплат є певне законодавче табу. Так, постановою № 244 встановлено перелік товарів, **не дозволених для виплати заробітної плати натурою**. Це:

1) зброя, боєприпаси та інша продукція військового призначення, що випускається підприємствами оборонної промисловості;

2) продукція, що має стратегічне значення за переліком, що визначається актами законодавства;

3) вибухонебезпечні та отруйні речовини, наркотичні засоби;

4) товари виробничо-технічного призначення;

5) нафта й нафтопродукти;

6) продукція хімічної промисловості, мінеральні добрива;

7) продукція целюлозно-паперової промисловості;

8) будівельні матеріали та вироби з них;

9) лісоматеріали (крім матеріалів, одержаних під час лісозаготівель);

10) товари медичної, фармацевтичної та мікробіологічної промисловості;

11) благородні метали і коштовне каміння, вироби з них;

12) усі види алкогольних напоїв, включаючи спирт і виноматеріали;

13) непродовольчі товари народного споживання;

14) продовольчі товари народного споживання промислової переробки, крім цукру, призначеного для розрахунків із сільськогосподарськими підприємствами та насінневими заводами, водіями автотранспортних

організацій, працівниками залізничного транспорту, які забезпечують перевезення цукрових буряків;

15) продукція переробки ефіроолійних культур, крім олії рослинної, призначеної для розрахунків з працівниками сільськогосподарських підприємств;

16) кокони шовкопряду;

17) махорка, тютюн і тютюнові вироби;

18) продукція звірівництва, хутро;

19) вовна (сировина);

20) шкіра та шкірсировина;

21) сировина льону, конопель, бавовни для текстильної промисловості;

22) лікарські рослини, рицина, хміль, мак;

23) коренеплоди цукрових буряків і продукція їх переробки;

24) продукція насінництва;

25) продукція бджільництва, крім меду;

26) племінне поголів'я тварин.

Таким чином, виплата заробітної плати натурою можлива **при дотриманні таких умов:**

1) можливість виплати натуроплати передбачено в колективному договорі;

2) розмір виплати натурою не перевищує 30 % місячної заробітної плати;

3) вартість натуроплати еквівалентна оплаті праці у грошовому вираженні, а ціни на товари (роботи, послуги), що видаються у вигляді натуроплати, не перевищують їх собівартість;

4) має місце бажання працівника на одержання заробітної плати натурою (краще, якщо таке бажання оформлене у вигляді заяви працівника);

5) товар не входить до переліку заборонених для виплати натурою згідно з постановою № 244.

Трапляються випадки, коли на підприємстві працевлаштовані іноземці. Чи є для них особливості виплати заробітної плати? Так, є. Які? Дізнайтеся далі.

Спершу розберемося, кого вважати іноземцем. Визначення цьому поняттю дає п. 6 ч. 1 ст. 1 Закону № 3773. Так, **іноземець** — це особа, яка не перебуває у громадянстві України і є громадянином (підданим) іншої держави або держав.

Укладення трудового договору з іноземцем*, звісно, передбачає виплату йому заробітної плати. І тут цілком очікувано виникає запитання: чи можна виплачувати заробітну плату працівнику-іноземцю не у гривні, а в іншій валюті?

* Про те, як укласти трудовий договір з іноземцем або особою без громадянства, ви можете дізнатися із спецвипуску «Податки та бухгалтерський облік», 2014, № 77, с. 39.

Як ми вже зазначали, заробітна плата працівників підприємств виплачується у грошових знаках, які **мають законний обіг на території України** (ст. 23 Закону про оплату праці). При цьому ст. 3 Декрету № 15-93 визначено, що єдиним законним засобом платежу на території України є валюта України, якщо інше не передбачене цим Декретом або іншими актами валютного законодавства України.

Щодо оплати праці іноземних працівників це «інше» якраз передбачено. Так, у п. 5.1 Правил № 200 і п. 5.4 Інструкції № 492 зазначається, що юридичні особи — резиденти можуть використовувати готівкову іноземну валюту з поточних рахунків в іноземній валюті для оплати праці, виплати премій працівникам-нерезидентам, які працюють в Україні за трудовим договором (контрактом). При цьому виплату інвалютної зарплати можна здійснювати як готівкою, так і шляхом перерахування на рахунки іноземних працівників, відкриті в уповноважених банках України.

Отже,

юрособи-резиденти мають право виплачувати заробітну плату іноземним працівникам — нерезидентам в іноземній валюті

Що стосується іноземців, які є **резидентами України**, то таким особам заробітну плату нараховують та виплачують виключно **у валюті України**, тобто у гривні.

Як бачите, питання про можливість виплати зарплати працівнику-іноземцю у валюті іншої держави вирішується залежно від його резидентського статусу. Тому важливо розуміти, коли іноземець є резидентом України, а коли — нерезидентом. Визначення резидентського статусу працівника-іноземця для цілей вибору валюти, в якій може здійснюватися оплата його праці, здійснюють відповідно до положень Декрету № 15-93.

Згідно з п. 6 ст. 1 цього Декрету **нерезидентами** є фізичні особи (іноземні громадяни, громадяни України, особи без громадянства), які мають постійне місце проживання за межами України, у тому числі які тимчасово перебувають на території України.

Резиденти, у свою чергу, — це фізичні особи (громадяни України, іноземні громадяни, особи без громадянства), які мають постійне місце проживання на території України, у тому числі ті, які тимчасово перебувають за кордоном (п. 5 ст. 1 Декрету № 15-93).

Майте на увазі: для відображення інформації про суми виплаченої заробітної плати з джерелом походження в Україні підприємству знадобиться **реєстраційний номер облікової картки платника податків — іноземця** (далі — реєстраційний номер). Необхідність його одержання в таких випадках встановлено ст. 70 ПКУ і п. 2 розд. IV Положення № 779. Причому в наявності реєстраційного номера у працівника-іноземця перш за все зацікавлений його роботодавець.

Річ у тім, що за оформлення документів, які містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків, без зазначення реєстраційного номера або з використанням недостовірного реєстраційного

номера* можна поплатитися штрафом. За таке порушення п. 119.3 ПКУ передбачено штраф у розмірі **170 грн.**

* Крім випадків, визначених п. 119.2 ПКУ.

Крім того, у податкового агента, який виплачує дохід працівнику-нерезиденту, що не має реєстраційного номера, виникнуть проблеми із заповненням та поданням Податкового розрахунку за формою № 1ДФ. Адже якщо реєстраційний номер у цьому розрахунку не зазначити, можна потрапити під штраф, передбачений п. 119.2 ПКУ. Так, за подання форми № 1ДФ не в повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками, що призвели до спотворення суми податкових зобов'язань та зміни платника податків, податковому агенту загрожує штраф у розмірі **510 грн.** Ті самі дії, вчинені податковим агентом, який протягом року вже був притягнений до відповідальності за таке порушення, призводять до накладення штрафу в розмірі **1020 грн.**.**

** Зазначені штрафи не застосовують у випадках, коли недостовірні відомості або помилки виникли у зв'язку з виконанням податковим агентом вимог п. 169.4 ПКУ та були виправлені відповідно до вимог ст. 50 ПКУ.

Тому якщо іноземець не має реєстраційного номера і не включений до Державного реєстру фізичних осіб — платників податків (далі — Держреєстр), то роботодавцю доцільно попередити його про необхідність одержання такого номера.

За одержанням реєстраційного номера іноземець може звернутися до органів ДФСУ:

— в областях або в місті Києві, якщо він не має посвідки на проживання в Україні;

— у районах, містах, районах у містах, об'єднаних державних податкових інспекціях, що відповідають місцю його проживання в Україні, зазначеному в посвідці на постійне або тимчасове проживання в Україні.

Реєстрація іноземців в Держреєстрі здійснюється після виконання вимог Порядку № 150.

Перелік документів, які необхідно подати до зазначених вище органів ДФСУ для реєстрації в Держреєстрі та одержання іноземцем реєстраційного номера, представимо в табл. 6.2 на с. 60.

Таблиця 6.2. Документи, необхідні для реєстрації в Держреєстрі

Перелік документів, необхідних для реєстрації в Держреєстрі	
Документи подає іноземець особисто	Документи подає законний представник або уповноважена особа
1. Облікова картка за формою № 1ДР (додаток 2 до Положення № 779), що є заявою для реєстрації в Держреєстрі. 2. Паспортний документ, що містить необхідні для реєстрації реквізити, а саме: прізвище, ім'я, по батькові (за наявності), дату народження, місце народження, місце проживання, громадянство (після пред'явлення повертається іноземцю). 3. Засвідчений в установленому законодавством порядку переклад українською мовою паспортного документа (після пред'явлення повертається іноземцю) та копія такого перекладу*	1. Облікова картка за формою № 1ДР (<u>додаток 2 до Положення № 779</u>), що є заявою для реєстрації в Держреєстрі. 2. Паспортний документ іноземця, який реєструється, або ксерокопія цього документа (з чітким зображенням). 3. Засвідчений в установленому законодавством порядку переклад українською мовою паспортного документа іноземця (після пред'явлення повертається) і копія такого перекладу*. 4. Документ, що засвідчує особу представника. 5. Довіреність на проведення реєстрації фізичної особи в Держреєстрі, засвідчена в нотаріальному порядку (після пред'явлення повертається), та її копія. 6. Засвідчений в установленому законодавством порядку переклад українською мовою паспортного документа представника (після пред'явлення повертається) і копія такого перекладу — якщо довірена особа є іноземцем або особою без громадянства*
* Не подають іноземці, які мають посвідку на постійне або тимчасове проживання в Україні.	

Реєстрація здійснюється **протягом 5 робочих днів** з дня подання до органів ДФСУ облікової картки та необхідних документів (п. 8 розд. VII Положення № 779). Документом, що засвідчує проведення реєстрації фізичної особи — іноземця в Держреєстрі, є **картка платника податків** за формою додатка 3 до Положення № 779. У ній зазначається реєстраційний номер платника податків.

Зверніть увагу: відмовитися від одержання реєстраційного номера, наприклад через релігійні переконання, іноземні громадяни, які одержують дохід з джерелом походження в Україні, не можуть. Річ у тім, що процедуру відмови від реєстраційного номера передбачено Положенням № 779 **тільки для громадян України**.

2.5. Облік нарахування та виплати зарплати

Заробітна плата включається до складу поточних виплат працівникам. При цьому п. 6 П(С)БО 26 уточнює, що нараховану суму виплати працівникам за роботу, виконану ними протягом звітного періоду, визнають поточним зобов'язанням.

Інформацію про розрахунки з персоналом підприємства з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, преміями, допомогою тощо), а також про розрахунки за не одержаними працівниками в установлені строки сумами оплати праці (розрахунки з депонентами) узагальнюють на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Так установлює Інструкція № 291.

За кредитом цього рахунка відображають нарахування працівникам підприємства належних їм сум, а за дебетом — погашення заборгованості роботодавця за такими виплатами, утримання ПДФО і ВЗ, платежів за виконавчими документами, а також інші утримання.

Облік на рахунку 66 ведуть у розрізі таких субрахунків:

661 «Розрахунки за заробітною платою»;

662 «Розрахунки з депонентами»;

663 «Розрахунки за іншими виплатами».

За кредитом субрахунку 661 відображають нарахування працівникам підприємства:

— основної заробітної плати;

— додаткової заробітної плати;

— премій;

— інших виплат, що входять до фонду оплати праці.

За дебетом субрахунку 661 показують:

— виплату заробітної плати, премій, інших виплат, що входять до фонду оплати праці;

— вартість одержаних працівниками матеріалів, продукції та товарів у рахунок заробітної плати;

- депоновані суми заробітної плати;
- суми утриманих ПДФО і ВЗ;
- суми утриманих платежів за виконавчими документами;
- інші утримання з виплат працівникам.

Субрахунок 662 використовують тільки для того, щоб відображати розрахунки за не отриманою працівниками з каси в установлений строк сумою оплати праці.

У такому разі роблять запис: Дт 661 або 663 — Кт 662

Коли депоновану заробітну плату виплачують, відповідні суми відображають за дебетом субрахунку 662 і кредитом рахунків обліку активів, за допомогою яких погашається заборгованість за заробітною платою.

На субрахунку 663 ведуть облік розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці. Про які виплати йдеться? Це, наприклад, допомога по тимчасовій непрацездатності, допомога по частковому безробіттю тощо.

Аналітичний облік розрахунків ведуть щодо кожного працівника, видів виплат та утримань.

Витрати на оплату праці в бухобліку

Витрати на оплату праці — це один з основних елементів витрат операційної діяльності підприємства. До його складу входять (п. 23 П(С)БО 16):

- заробітна плата за окладами і тарифами;
- премії та заохочення;
- матеріальна допомога;
- компенсаційні виплати;
- оплата відпусток;
- оплата іншого невідпрацьованого часу;
- інші витрати на оплату праці.

Для відображення цього елемента витрат виділено рахунок 81 «Витрати на оплату праці». Проте не всі підприємства зобов'язані його застосовувати.

Нагадаємо: Інструкція № 291 надає підприємствам можливість обліковувати витрати одним із трьох способів. Назвемо їх.

Перший спосіб — використання тільки рахунків класу 8 «Витрати за елементами». У цьому випадку витрати на оплату праці працівників підприємство групує на рахунку 81. Сформовані суми витрат (Дт 81 — Кт 661) воно списує так:

— щодо витрат на оплату праці виробничого та загальновиробничого персоналу — проводкою: Дт 23 «Виробництво» — Кт 81;

— щодо витрат на оплату праці адміністративного, збутового та іншого персоналу підприємства — проводкою: Дт 791 «Результат операційної діяльності» — Кт 81.

Проте майте на увазі: цей спосіб мають право застосовувати виключно суб'єкти малого підприємництва та інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності.

Але навіть цим товаришам від такого варіанта обліку краще відмовитися

Чому? Тому що виходячи з вимог П(С)БО 25 у Звіті про фінансові результати за формами № 2-м і № 2-мс витрати групуються не за елементами витрат, а за витратами діяльності. Це означає, що без ведення рахунків класу 9 «малюкам» не обійтися. Інакше правильно заповнити форми № 2-м і № 2-мс їм буде важко.

Другий спосіб — використання тільки рахунків класу 9 «Витрати діяльності». У цьому випадку суми витрат на оплату праці ви не проганяєте «транзитом» через рахунок 81, а відображаєте їх залежно від функціональних обов'язків працівників безпосередньо проводкою: Дт 15 «Капітальні інвестиції», 23, 24 «Брак у виробництві», 91 «Загальновиробничі витрати», 92

«Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» — Кт 661.

Третій спосіб — використання одночасно рахунків класів 8 і 9. У цьому випадку сформовані витрати (Дт 81 — Кт 661) списуйте також залежно від функціональних обов’язків працівників за допомогою запису: Дт 23, 24, 91, 92, 93, 94 — Кт 81.

Зверніть увагу: у складі елемента «Витрати на оплату праці» (Дт 81) не відображається нарахована заробітна плата, що включається до первісної вартості необоротних активів (наприклад, при їх спорудженні чи поліпшенні). Таку зарплату нараховують проводкою: Дт 15 — Кт 661 без використання рахунка 81. Адже при подальшій амортизації суму зносу (частину вартості таких активів) підприємство відображає у складі елемента «Амортизація». Подвійне відображення таких витрат (перше — у складі елемента «Витрати на оплату праці», друге — у складі елемента «Амортизація»), як ви розумієте, призведе до перекручення даних Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) за формою № 2.

Якщо ви застосовуєте рахунки класу 8, не зайвим буде пригадати, які субрахунки має рахунок 81 (див. табл. 9.1).

Таблиця 9.1. Субрахунки рахунка 81

Код субрахунку	Назва субрахунку	Вид витрат на оплату праці
811	Виплати за окладами й тарифами	Витрати на виплату основної заробітної плати персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві
812	Премії та заохочення	Витрати на виплату додаткової заробітної плати (премії, заохочення тощо) персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві
813	Компенсаційні виплати	Витрати на гарантійні та компенсаційні виплати персоналу, пов’язані з індексацією заробітної плати, компенсацією у зв’язку із затримкою виплати заробітної плати тощо, у порядку та розмірах, передбачених законодавством
814	Оплата відпусток	Витрати на оплату щорічних відпусток персоналу підприємства або щомісячні відрахування на створення забезпечення майбутніх оплат відпусток*
* Детально про порядок оплати відпусток ви можете прочитати в «Податки та бухгалтерський облік», 2016, № 34, у свою чергу, про створення забезпечення для оплати відпусток див. у «Податки та бухгалтерський облік», 2015, № 102, с. 14; № 104, с. 10; 2016, № 11, с. 38.		
815	Оплата іншого невідпрацьованого часу	Витрати на виплати персоналу підприємства за невідпрацьований час, передбачені законодавством
816	Інші витрати на оплату праці	Інші витрати, що визнаються елементами витрат на оплату праці

Нарахування на зарплату та утримання з неї

Для відображення в бухгалтерському обліку сум нарахувань та обов'язкових утримань, пов'язаних з виплатою зарплати, використовують:

— субрахунок 641 «Розрахунки за податками». Цей субрахунок застосовують для узагальнення інформації про розрахунки підприємства з бюджетом за ПДФО. За кредитом цього субрахунку відображайте утримання ПДФО з суми нарахованого оподаткованого доходу (Дт 661 — Кт 641), за дебетом — його сплату (перерахування) до бюджету (Дт 641 — Кт 311);

— субрахунок 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами». Цей субрахунок слугує для відображення суми утриманого із заробітної плати ВЗ. За кредитом цього субрахунку відображайте утримання ВЗ з суми нарахованого оподаткованого доходу (Дт 661 — Кт 642), за дебетом — його сплату (перерахування) до бюджету (Дт 642 — Кт 311);

— субрахунок 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування». Цей субрахунок використовують для обліку розрахунків за ЄСВ. За кредитом субрахунку 651 відображайте нарахування ЄСВ, а за дебетом — його сплату (перерахування). Аналітичний облік на цьому субрахунку слід вести за кожною ставкою ЄСВ (у загальному випадку — 22 %, а, наприклад, для працівників-інвалідів — 8,41 %).

Підприємства, які застосовують рахунки класу 8, суми ЄСВ, нарахованого на зарплату працівників, спочатку групують на окремому субрахунку 821 «Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (Дт 821 — Кт 651). Сформовані ЄСВ-витрати, як і суми нарахованої зарплати, вони списують залежно від функціональних обов'язків працівників за допомогою запису: Дт 23, 24, 91, 92, 93, 94 — Кт 821.

У свою чергу, суб'єкти господарювання, які використовують тільки рахунки класу 9, суми нарахованого ЄСВ відображають проводкою: Дт 15, 23, 24, 91, 92, 93, 94 — Кт 651.

Наведемо кореспонденцію рахунків з нарахування та виплати заробітної плати (див. табл. 9.2). При цьому умовимося, що підприємство використовує одночасно рахунки класів 8 і 9.

Таблиця 9.2. Кореспонденція рахунків з нарахування та виплати заробітної плати

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Нараховано заробітну плату працівникам:		
	— зайнятим будівництвом, виготовленням, установкою, монтажем, наладкою та поліпшенням необоротних матеріальних активів	151, 152, 153*	661
	— зайнятим створенням нематеріальних активів, доведенням їх до стану, придатного для використання із запланованою метою, а також поліпшенням нематеріальних активів	154*	
	— які виконують вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів, а також зайнятим їх доведенням до стану, придатного для використання із запланованою метою	20, 22, 28**	
<i>* У цьому випадку рахунки класу 8 не використовуємо, оскільки витрати на оплату праці включаємо до первісної вартості об'єкта необоротних активів і надалі відносимо до витрат операційної діяльності у складі елемента «Амортизація».</i>			
<i>** У цьому випадку рахунки класу 8 не використовуються, оскільки витрати на оплату праці включаються до первісної вартості запасів і будуть віднесені до витрат операційної діяльності при списанні запасів.</i>			
2	Нараховано виробничому, загальновиробничому, адміністративно-управлінському персоналу, працівникам відділу збуту тощо:		
	— заробітну плату за окладами і тарифами	811	661
	— премії та заохочення	812	
	— індексацію заробітної плати	813	
	— відпускні	814	
	— оплату іншого невідпрацьованого часу	815	
	— матеріальну допомогу, що має систематичний характер та надається всім або більшості працівників	816	
3	Списано витрати на оплату праці:		
	— працівників, зайнятих виробництвом продукції, виконанням робіт або наданням послуг, якщо суми нарахувань можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат	23	811, 812, 813, 814, 815, 816
	— працівників, зайнятих виправленням браку	24	
	— апарату управління цехами, ділянками та загальновиробничого персоналу	91	
	— адміністративно-управлінського та загальногосподарського персоналу	92	
	— працівників відділу збуту	93	
	— працівників, зайнятих дослідженнями та розробками	941	
	— працівників житлово-комунальних господарств і соціально-культурної сфери	949	
4	Нараховано ЄСВ на заробітну плату:		
	— працівників, зайнятих будівництвом, виготовленням, установкою, монтажем, наладкою та поліпшенням необоротних матеріальних активів	151, 152, 153	651
	— працівників, зайнятих створенням нематеріальних активів, доведенням їх до стану, придатного для використання із запланованою метою, а також поліпшенням нематеріальних активів	154	
	— працівників, які виконують вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів, а також зайнятих їх доведенням до стану, придатного для використання із запланованою метою	20, 22, 28	

	— виробничого, загальновиробничого, адміністративно-управлінського персоналу, працівників відділу збуту тощо	821	
5	Списано витрати, пов'язані з нарахуванням ЄСВ на заробітну плату:		
	— працівників, зайнятих виробництвом продукції, виконанням робіт або наданням послуг, якщо суми нарахувань можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат	23	821
	— працівників, зайнятих виправленням браку	24	
	— апарату управління цехами, ділянками та загальновиробничого персоналу	91	
	— адміністративно-управлінського та загальногосподарського персоналу	92	
	— працівників відділу збуту	93	
	— працівників, зайнятих дослідженнями та розробками	941	
	— працівників житлово-комунальних господарств і соціально-культурної сфери	949	
6	Утримано із заробітної плати:		
	— ПДФО	661	641/ПДФО
	— ВЗ	661	642/ВЗ
7	Утримано із заробітної плати працівника своєчасно не повернені суми, раніше видані під звіт	661	372
8	Утримано із зарплати матеріально відповідальної особи суму завданої нею матеріальної шкоди	661	375
9	Виплачено заробітну плату з каси підприємства	661	301
10	Перераховано заробітну плату на поточний рахунок працівника в банку	661	311
11	Утримано із заробітної плати працівника вартість виданих проїзних документів, путівок до санаторіїв, будинків відпочинку тощо	661	331
12	Утримано із заробітної плати вартість проживання у квартирах, гуртожитках житлово-комунального господарства підприємства	661	377
13	Відображено в рахунок погашення заборгованості із заробітної плати перед працівниками підприємства:		
	— реалізацію готової продукції	661	701
	— реалізацію товарів		702
	— реалізацію робіт та послуг		703
	— реалізацію оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів тощо)		712
14	Депоновано суму своєчасно не одержаної заробітної плати	661	662
15	Виплачено суму депонованої заробітної плати	662	301, 311
16	Відображено надходження грошових коштів від працівника, який раніше одержав зайву суму заробітної плати	301, 311	661

Податковоприбутковий облік заробітної плати

На суму заробітної плати, що потрапила до бухгалтерських витрат, сміливо зменшуйте свій оподатковуваний прибуток, адже з 1 січня 2015 року підставою для її розрахунку є бухгалтерський фінрезультат (п.п. 134.1.1 ПКУ).

Це стосується й сум ЄСВ, нарахованих на заробітну плату.

При цьому жодні обмеження та розрахунок податкових різниць у цій ситуації вам не загрожують, навіть якщо ви 20-мільйонник.

А як щодо коригування фінрезультату на суми резерву відпусток? Адже пп. 139.1.1 і 139.1.2 ПКУ вимагають від високодохідників і молододохідників-добровольців бухгалтерський фінрезультат збільшувати на суму нарахованих забезпечень і зменшувати на суму витрат, відшкодованих за рахунок таких забезпечень. Не хвилюйтеся,

забезпечень на оплату відпусток такі коригування не стосуються

Це видно і з додатка РІ до декларації з податку на прибуток, що не передбачає визначення різниць за «відпускними» забезпеченнями. Отже, з нарахуванням та оплатою відпускних у вас у податковоприбутковому обліку теж усе, як бухгалтер прописав.

До речі, у цілях розрахунку оподатковуваного прибутку бухгалтерський результат поточного звітного року ви можете зменшити й на суму оплати відпусток, зароблених до 01.01.2015 р. Але (!) тільки за умови, що ви створили резерв відпусток до цієї дати і «відпускні» суми тоді ще не потрапили до податкових витрат (п. 24 підрозд. 4 розд. XX ПКУ). Для відображення таких «відпускних» сум у додатку РІ до декларації з податку на прибуток передбачено ряд. 4.2.12.

А тепер проілюструємо все вищезазначене на прикладах.

Приклад 9.1. Заробітна плата менеджера з реклами за травень 2016 року становить 6500,00 грн. Згідно з колективним договором, укладеним на підприємстві, заробітна плата виплачується двічі на місяць — 7 і 22 числа. При цьому аванс виплачується в розмірі 55 % посадового окладу з урахуванням фактично відпрацьованого часу. Сума заробітної плати працівника за першу половину травня 2016 року становить 3575,00 грн.

За заявою працівника в рахунок часткового погашення заборгованості із заробітної плати йому було реалізовано продукцію підприємства на суму 1800,00 грн. (у тому числі ПДВ 20 % — 300,00 грн.). Ціна реалізації відповідає звичайній ціні. Собівартість реалізованої продукції становить 1200,00 грн. Продукцію передано працівнику в день видачі заробітної плати за другу половину травня 2016 року.

Підприємство не застосовує рахунки класу 8.

Ці операції у своєму обліку підприємство відображає так, як показано в табл. 9.3.

Таблиця 9.3. Облік нарахування та виплати заробітної плати

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Перераховано ЄСВ при виплаті зарплати за першу половину травня 2016 року (3575,00 грн. х 22 % : 100 %)	651	311	786,50
2	Перераховано ПДФО (3575,00 грн. х 18 % : 100 %)	641/ПДФО	311	643,50
3	Перераховано ВЗ (3575,00 грн. х 1,5 % : 100 %)	642/ВЗ	311	53,63
4	Перераховано заробітну плату за першу половину травня 2016 року на поточний рахунок працівника в банку (3575,00 грн. - 643,50 грн. - 53,63 грн.)	661	311	2877,87
5	Нараховано заробітну плату за травень 2016 року	93	661	6500,00
6	Нараховано ЄСВ (6500,00 грн. х 22 % : 100 %)	93	651	1430,00
7	Утримано із заробітної плати:			
	— ПДФО (6500,00 грн. х 18 % : 100 %)	661	641/ПДФО	1170,00
	— ВЗ (6500,00 грн. х 1,5 % : 100 %)	661	642/ВЗ	97,50
8	Сплачено:			
	— ЄСВ (1430,00 грн. - 786,50 грн.)	651	311	643,50
	— ПДФО (1170,00 грн. - 643,50 грн.)	641/ПДФО	311	526,50
	— ВЗ (97,50 грн. - 53,63 грн.)	642/ВЗ	311	43,87
9	Відображено реалізацію працівнику продукції власного виробництва	661	701	1800,00
10	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	701	641/ПДВ	300,00*
* Виплата заробітної плати в натуральній формі підпадає під визначення постачання товарів (п.п. 14.1.191 ПКУ) і є об'єктом оподаткування ПДВ (п.п. «а» п. 185.1 ПКУ). ПДВ-зобов'язання нараховуємо в розмірі не нижче мінімальної планки. У нашому випадку — не нижче звичайних цін (п. 188.1 ПКУ).				
11	Списано собівартість реалізованої продукції	901	26	1200,00
12	Перераховано залишок заробітної плати працівника за другу половину травня 2016 року на його поточний рахунок у банку (6500,00 грн. - 1170,00 грн. - 97,50 грн. - 2877,87 грн. - 1800,00 грн.)	661	311	554,63
13	Віднесено на фінансовий результат:			
	— дохід від реалізації продукції власного виробництва	701	791	1500,00
	— собівартість реалізованої продукції	791	901	1200,00
	— заробітну плату за травень 2016 року	791	93	6500,00
	— ЄСВ, нарахований на зарплату	791	93	1430,00

Приклад 9.2. Підприємство у травні 2016 року придбало путівку на відпочинок по Україні для працівника-інваліда (референта керівника) вартістю 6000,00 грн. (у тому числі ПДВ 20 % — 1000,00 грн.).

Можливість надання працівникам путівок на оздоровлення та відпочинок за рахунок коштів підприємства передбачено в колективному

договорі в розділі «Оплата праці». Це означає, що путівка працівнику, оплачена за рахунок коштів роботодавця, належить до заробітної плати (п.п. 2.3.4 Інструкції № 5).

Заробітна плата працівника (без урахування вартості путівки) у травні 2016 року — 4000,00 грн.

Визначимо суму оподаткованого доходу працівника за травень 2016 року. Він складається з винагороди за фактично відпрацьовані дні та заохочувальної виплати, наданої в негрошовій формі (вартості путівки, оплаченої підприємством), збільшеної на «натуральний» коефіцієнт.

Нарахована сума доходу працівника у вигляді зарплати-путівки становить:

$$6000,00 \text{ грн.} \times 1,219512 = 7317,07 \text{ грн.}$$

Загальний травневий «трудовий» дохід працівника дорівнює:

$$4000 \text{ грн.} + 7317,07 \text{ грн.} = 11317,07 \text{ грн.}$$

Сума загального доходу не перевищила максимальної величини бази справляння ЄСВ, що діє у травні 2016 року (36250 грн.). Тож ЄСВ справляємо з усієї суми доходу.

Операції з придбання та надання путівки працівнику підприємство у своєму обліку відображає таким чином (див. табл. 9.4 на с. 106):

Таблиця 9.4. Облік придбання та видачі зарплати-путівки

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
Придбання путівки				
1	Перераховано бази відпочинку передоплату за путівку	371	311	6000,00
2	Відображено податковий кредит з ПДВ (до отримання ПН, зареєстрованої в ЄРПН)	644/1	644/ПДВ	1000,00
3	Уключено «вхідний» ПДВ до податкового кредиту (отримано ПН, зареєстровану в ЄРПН)	641/ПДВ	644/1	1000,00
4	Одержано путівку від бази відпочинку	331	631	5000,00
5	Списано раніше відображену суму податкового кредиту з ПДВ	644/ПДВ	631	1000,00
6	Здійснено залік заборгованостей	631	371	6000,00
Видача путівки працівнику				
1	Сплачено:			
	— ЄСВ на зарплату-путівку (7317,07 грн. x 8,41 % : 100 %)	651	311	615,37
	— ПДФО із зарплати-путівки (7317,07 грн. x 18 % : 100 %)	641/ПДФО	311	1317,07

	— ВЗ із зарплати-путівки (7317,07 грн. х 1,5 % : 100 %)	642/ВЗ	311	109,76
2	Видано путівку працівнику	377	331	5000,00
3	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ при видачі путівки працівнику виходячи з вартості її придбання	377	641/ПДВ	1000,00
4	Нараховано заробітну плату за травень 2016 року*	92	661	11317,07
* Для спрощення прикладу проводки з виплати авансу ми не наводимо.				
5	Нараховано ЄСВ на зарплату (11317,07 грн. х 8,41 % : 100 %)	92	651	951,77
6	Утримано із зарплати:			
	— ПДФО (11317,07 грн. х 18 % : 100 %)	661	641/ПДФО	2037,07
	— ВЗ (11317,07 грн. х 1,5 % : 100 %)	661	642/ВЗ	169,76
7	Сплачено:			
	— ЄСВ, нарахований на зарплату (951,77 грн. - 615,37 грн.)	651	311	336,40
	— ПДФО із зарплати (2037,07 грн. - 1317,07 грн.)	641/ПДФО	311	720,00
	— ВЗ із зарплати (169,76 грн. - 109,76 грн.)	642/ВЗ	311	60,00
8	Здійснено залік заборгованостей	661	377	6000,00
9	Перераховано заробітну плату за травень 2016 року на поточний рахунок працівника в банку	661	311	3110,24
10	Віднесено на фінансовий результат:			
	— заробітну плату за травень 2016 року	791	92	11317,07
	— ЄСВ, нарахований на зарплату	791	92	951,77

Окремої уваги заслуговує порядок обліку виплат працівникам за час простоїв. Про це далі і поговоримо.

Звернемося до П(С)БО 16. Його п.п. 15.9 орієнтує на те, що витрати на оплату простою належать до загальновиробничих витрат (далі — ЗВВ). Їх відображають на рахунку 91.

Проте знайте: тут маються на увазі виплати тільки працівникам, які:

— зайняті виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг;

— входять до апарату управління цехами, ділянками тощо.

Виплати ж за час простою працівникам інших підрозділів обліковують так:

— працівникам апарату управління підприємством та іншому загальногосподарському персоналу — у складі адміністративних витрат (п. 18 П(С)БО 16) з відображенням на рахунку 92;

— працівникам служби збуту — у складі витрат на збут (п. 19 П(С)БО 16) з відображенням на рахунку 93;

— працівникам, які займаються дослідженнями та розробками, що не призводять до створення нематеріальних активів, — у складі інших операційних витрат (п. 20 П(С)БО 16, п. 8 П(С)БО 8) з відображенням на субрахунку 941 «Витрати на дослідження та розробки»;

— працівникам, приписаним до об'єктів соцінфраструктури, — у складі інших операційних витрат (п. 20 П(С)БО 16) з відображенням на субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Але повернемося до «простіших» виплат виробничому персоналу. З ними складається цікава ситуація.

Хоча п.п. 15.9 П(С)БО 16 зараховує ці виплати до ЗВВ, це зовсім не означає, що апріорі вони є саме такими.

Ви напевно добре знаєте, що ЗВВ — це непрямі виробничі витрати. Їх не відносять прямо на певний об'єкт витрат (одиницю продукції, робіт, послуг). Вони бувають постійними та змінними. І ті, і інші розподіляють за підсумками звітного місяця між об'єктами витрат пропорційно встановленій базі* (п. 16 П(С)БО 16).

* Детально про облік та розподіл ЗВВ див. у спецвипуску «Податки та бухгалтерський облік», 2016, № 32, с. 68.

При цьому до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) потрапляють тільки витрати, що безпосередньо пов'язані з її виробництвом. У результаті вона включає (п. 11 П(С)БО 16):

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні ЗВВ та постійні розподілені ЗВВ.

Доки підприємство працювало на повну силу, витрати на оплату праці виробничого персоналу йшли до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у складі прямих витрат на оплату праці або у складі ЗВВ.

Але як бути з цими витратами в періоді, коли підприємство свою діяльність припинило?

Тут усе залежить від характеру простою

Так, якщо простій має короткочасний характер і підприємство продовжує випускати продукцію, оплату простою, що виник не з вини працівника, як складову фонду додаткової заробітної плати виробничого персоналу відносять до ЗВВ (Дт 91 — Кт 661). Проте зауважте: такі виплати сформують виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) виключно в межах, установлених ст. 113 КЗпП*.

* Про те, як оплачують час простою, див. на с. 34.

Колективним договором може бути встановлено вищу оплату простою, ніж передбачено законодавством. Тоді простій оплачують у розмірі, зафіксованому в колективному договорі.

При цьому суми перевищення розміру оплати простоїв над законодавчо встановленим розміром є наднормативними витратами. Їх не враховують при формуванні виробничої собівартості, а відносять до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), тобто до витрат періоду (Дт 901 — Кт 91).

Абсолютно інша картина складається в умовах припинення діяльності підприємства (його структурного підрозділу), коли продукція взагалі не випускається. У цьому випадку віднести витрати на оплату часу простою до складу собівартості продукції не можна зважаючи на відсутність об'єкта витрат. За таких обставин витрати на оплату простою персоналу основного і допоміжних виробництв списують до дебету субрахунку 949.

Висновки за розділом 2

Інформацію про розрахунки з персоналом підприємства з оплати праці узагальнюйте на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

На суму заробітної плати і нарахованого ЄСВ, що потрапила до бухгалтерських витрат, сміливо зменшуйте свій оподатковуваний прибуток, оскільки підставою для її розрахунку є бухгалтерський фінрезультат.

Виплати за час простою невиробничим працівникам уключають до витрат залежно від того, за яким підрозділом вони закріплені.

Порядок відображення в обліку «простійних» виплат виробничому персоналу залежить від того, чи тривав у періоді простою випуск продукції.

Роботодавець зобов'язаний виплачувати працівникам заробітну плату не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує 16 календарних днів, і не пізніше 7 днів після закінчення періоду, за який здійснюється виплата.

Максимальний розмір відрахувань із заробітної плати, установлений ст. 128 КЗпП, визначають виходячи з «чистої» суми заробітної плати, належної до виплати працівнику.

Сума заробітної плати, не одержаної працівником з каси підприємства в установлений строк, підлягає депонуванню.

На підставі письмової згоди працівника виплату йому заробітної плати можна проводити через установи банків з оплатою банківських послуг за рахунок роботодавця.

Роботодавці можуть виплачувати заробітну плату іноземним працівникам — нерезидентам в іноземній валюті.

РОЗДІЛ 3

АУДИТ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКІВ ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

3.1. Документування аудиту при проведенні перевірки виплат працівникам

Оскільки майже всі підприємства ведуть бухгалтерський облік автоматизовано, то і аудиторська фірма повинна також проводити аудит з використанням відповідного програмного забезпечення. Тобто, автоматизована система аудиторської фірми проводила б імпорт даних із автоматизованої системи бухгалтерського обліку підприємства за відповідним об'єктом аудиту та виконувала б всі розрахунки аналогічно, як система бухгалтерського обліку підприємства, але була б налаштована під вимоги аудитора і порівнювала б результати з даними, наданими підприємством, що скоротило б час та обсяги перевірки. На практиці можливо реалізувати запропонований напрям, для цього потрібно вибрати облікову систему, налагодити її під підприємство – клієнта з аудиту, укомплектувати модулем імпорту та порівняння даних (рис. 1).

Особливістю структури, представленої на рис. 1 є доповнення її базою фактів та базою знань і правил аудитора, які складаються на підставі даних підприємства – клієнта з аудиту, нормативної, планової, статистичної та іншої інформації. В модулі імпорту та порівняння отримана інформація щодо об'єкту аудиту порівнюється із заданим еталоном. Вихідними даними модулю імпорту та порівняння виступають аудиторський висновок, аудиторський звіт та звіт про виявлені помилки, на основі яких формуються рекомендації стосовно подальшого усунення виявлених недоліків та факторів, якими було викликано ці відхилення [2, с. 85].

Отже, процес аудиторської перевірки представляє собою порівняння даних підприємства з еталоном, в якості якого виступають законодавчо-

нормативні акти, планові показники, стандарти, дані статистики, результати попередніх перевірок та інші. Ця структура спростила б проведення аудиту, однак, запропонований напрям потребує значних ресурсів і придатний для великих фірм з постійними клієнтами. Оскільки цілісної системи документування аудиту розрахунків з оплати праці не існує, доцільно було б запропонувати підхід з використанням програмного забезпечення, яке б документувало аудит даної ділянки обліку.

На рис. 2 автором розроблено схему роботи автоматизації аудиту розрахунків з оплати праці, яка б діяла в сучасних інформаційних технологіях. Запропонований підхід з використанням програмного забезпечення передбачає проведення перевірки розрахунків з оплати праці за блоками: дотримання трудового законодавства, нарахування заробітної плати, розрахунок середньої заробітної плати для оплати відпусток і компенсацій за невикористану відпустку, розрахунок середньої заробітної плати для оплати відряджень і періоду непрацездатності працівника, перевірка правильності нарахування утримань із заробітної плати та нарахування заробітної плати.

Основою для розроблення підходу з використанням програмного забезпечення щодо проведення та документування аудиту розрахунків з оплати праці став принцип зниження трудомісткості виконаних робіт за 5 рахунок автоматизації операцій, на які при перевірці вручну витрачалося багато часу та виникали помилки внаслідок людського фактора[3, с. 136].

В процесі використання цього підходу аудитор вводить необхідні для розрахунків дані, і програмне забезпечення само здійснює перевірку правильності всіх розрахунків, а також виявляє відхилення і видає необхідні рекомендації. Він також дозволяє проведення перевірок суцільним методом, за рахунок чого знижується аудиторський ризик та забезпечується складання робочих документів аудитора і звіту про перевірку. Використання запропонованого підходу дозволить скоротити час Імпорт та введення даних про підприємство, що підлягає аудиту та його працівників Розгляд та аналіз

отриманої інформації Заповнення робочих документів в ході аудиту розрахунків з оплати праці Перевірка за блоками Нарахування заробітної плати Нарахування оплати відпусток Розгляд та аналіз отриманої інформації Нарахування оплати відряджень Нарахування лікарняних Нарахування ЄСВ, ПДФО та ВЗ Утримання ПДФО, ВЗ Розрахунки з оплати праці Формування звіту стосовно перевірки на основі робочих документів аудитора та класифікаторів порушення Виявлення викривлень 6 проведення перевірки та зменшити кількість помилок при документуванні процедур аудиту розрахунків з оплати праці. На рис. 3 автором виокремлено блок документування аудиту розрахунків з оплати праці в складі загального аудиту фінансової звітності.

Особливу увагу в цьому блоці необхідно звернути на Тест внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці, який доповнено додатковими питаннями, такими як «Чи проводиться професійне навчання та тестування персоналу стосовно змін в законодавстві щодо виплат заробітної плати?» та «Чи внесені зміни до програмного забезпечення, за допомогою якого підприємство веде облік розрахунків з оплати праці, при відповідних змінах в законодавстві?», таке доповнення пов'язано з переходом обліку Прийняття завдання з аудиту фінансової звітності Договір на проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності Тест внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці Програма аудиту розрахунків з оплати праці Загальний план аудиту Робочі документи аудитора при виконанні подальших процедур Письмовий звіт з аудиту Аудиторський висновок РД5 РД4 РД3 РД2 РД1 Перевірки дотримання законодавства Перевірки нарахування заробітної плати Перевірки нарахувань та утримань з заробітної плати Перевірки виплати заробітної плати 7 підприємств з ПСБО 26 [4] на МСБО 19 [5].

3.2. Внутрішній аудит розрахунків з персоналом з оплати праці

Внутрішній аудит розрахунків з персоналом з оплати праці є одним зі складних і трудомістких ділянок перевірки. Це зумовлено тим, що в сучасних умовах виникає потреба у проведенні внутрішнього аудиту, спрямованого на оцінку стану бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат на оплату праці, а також проведення аналізу трудових показників. Основною ланкою в системі розрахунків і управління персоналом повинна стати служба внутрішнього аудиту (СВА), до її обов'язків повинні входити і розробка і апробація нових форм, систем і методів нарахування заробітної плати; проведення аналізу оплати праці.

Проведення внутрішнього аудиту розрахунків з персоналом з оплати праці має бути спрямоване на: консультування і розробку рекомендацій з питань організації праці і виробництва; підвищення ефективності розрахунків по заробітній платні; надання практичної допомоги, і працівникам підприємства, і вищому управлінському складу акціонерного товариства (АТ). Внутрішній аудит персоналу з оплати праці має бути спрямований не лише на проведення перевірки правильності нарахувань і утримань із заробітної плати, але й на формування рекомендацій, спрямованих на підвищення ефективності вживаної в АТ системи матеріального стимулювання.

Сучасна економічна література з питань організації і методики проведення зовнішнього і внутрішнього аудиту розрахунків з персоналом з оплати праці представлена розробками наступних авторів: 1. Ю. Одегов і Т. Ніконова комплексно розглядають питання контролінгу і зовнішнього аудиту персоналу організації. У своєму підручнику вони аналізують особливості кадрового аудиту й детально аудиту системи управління персоналом з погляду нормативно-законодавчої бази Російської Федерації міжнародних стандартів аудиту [1]; 2. В. Івашкевіч розглядає питання, пов'язані з аудиторською перевіркою правильності нарахування і сплати

податків, розрахунків з персоналом з оплати праці та інших виплат [2, с. 144-165]; 3. В. Єрофєєва, у посібнику з аудиту, досліджує практичні аспекти, пов'язані з організацією і методикою проведення зовнішнього аудиту розрахунків з оплати праці, при цьому питання, пов'язані з управлінням оплатою праці практично не досліджені [3, с. 465-483]; 4. В. Немченко, у підручнику по внутрішньому аудиту, розглядає загальні питання, пов'язані з організацією і методикою проведення внутрішнього аудиту розрахунків з персоналом з оплати праці на українських підприємствах. При цьому питання, які досліджуються зазначеним автором розкривають лише основні напрями роботи СВА в процесі організації проведення аудиту розрахунків з персоналом, а запропоновані рекомендації не дозволяють комплексно здійснювати внутрішній аудит, і системи управління персоналом, і розрахунків пов'язаних з оплатою праці [4, с. 198-203]; 5. С. Жминько, О. Швириєва, М. Сафонова досить поверхнево розглядають питання, пов'язані з внутрішнім аудитом розрахунків з персоналом з оплати праці. Ці питання стосуються визначення цілей, завдань, функцій і заходів, пов'язаних із проведенням перевірки розрахунків з оплати праці [5, с. 170-172].

Внутрішній аудит розрахунків з персоналом з оплати праці спрямовано на вирішення завдань пов'язаних з: оцінкою діючих систем оплати праці в організації; оцінкою стану синтетичного й аналітичного обліку операцій з оплати праці; оцінкою ефективності внутрішнього контролю операцій з нарахування заробітної платні; оцінкою повноти відображення операцій в бухгалтерському обліку по рахунку 66 „Розрахунки за виплатами працівникам”; перевіркою достовірності облікових регістрів, форм бухгалтерської і статистичної звітності з праці і заробітній платі; правильністю нарахувань на ФОП персоналу організації; контролем за дотриманням нормативно-правових актів України, які регулюють трудові стосунки і питання, пов'язані з питаннями праці та її оплати; проведенням аналізу оплати праці та трудових ресурсів організації; розробкою рекомендацій, спрямованих на підвищення ефективності системи управління

персоналом та оплатою праці; визначенням оптимальної системи управління оплатою праці в організації.

Для вирішення поставлених завдань, внутрішнім аудиторам необхідно виділити основні складові ФОП та мати певне інформаційне забезпечення, що спрямоване на розкриття питань, пов'язаних з проведенням внутрішнього аудиту розрахунків з персоналом з оплати праці. Під інформаційним забезпеченням внутрішнього аудиту слід розуміти сукупність бухгалтерських документів, облікових регістрів, форм звітності та інших документів, пов'язаних з дотриманням трудового і податкового законодавства з питань праці та її оплатою (рис.1). З рисунку 1 видно, що основним інформаційним джерелом внутрішнього аудиту виступають первинні документи, які мають безпосередній вплив на формування бухгалтерських записів, складання облікових регістрів та форм звітності. Первинні облікові документи в процесі внутрішнього аудиту АТ можна класифікувати наступним чином:

1. Наказ про облікову політику підприємства регламентує особливості відображення в обліку витрат, пов'язаних з оплатою праці, їх розподілом, а також особливості документального та бухгалтерського оформлення операцій з обліку розрахунків з персоналом;

2. Кадрові документи дають внутрішньому можливості аудитору, в ході проведення перевірки, мати певну інформацію про кількісний та якісний склад працівників, прийнятих та звільнених працівників тощо.

На підставі штатного розкладу та наказів визначається правомірність встановлення посадових окладів, різноманітних доплат та надбавок до посадових окладів. Використання отриманих даних дозволяє внутрішньому аудитору проводити комплексний аналіз оплати праці та трудових ресурсів. У процесі проведення перевірки внутрішньому аудитору необхідно перевірити наступні документи: положення про оплату праці; положення про преміювання; штатний розклад; наказ про затвердження штатного розкладу; правила внутрішнього трудового розпорядку; колективний договір; контракт; книга реєстрації наказів по особовому складу; накази по особовому складу

(Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу, про припинення трудового договору (контракту)); графік обліку відпусток; журнал обліку відпусток; наказ (розпорядження) про надання відпустки; особова картка працівника, книга обліку руху трудових книжок та ін.

3. Бухгалтерські документи з обліку розрахунків з персоналом з оплати праці надають внутрішньому аудитору інформацію стосовно особливостей нарахування, утримань із заробітної плати та виплат працівникам. До таких документів входять: табель обліку використання робочого часу; наряд на відрядну роботу; шляховий лист вантажного автомобіля; шляховий лист службового легкового автомобіля; акт про брак; розрахунково-платіжна відомість працівника; розрахунково-платіжна відомість зведена; відомість на видачу грошей; звіт відрахувань до фондів тощо. На підставі первинних бухгалтерських документів внутрішній аудитор перевіряє правильність нарахування та утримань із заробітної плати, розрахунок середньої заробітної плати та проводить зіставлення отриманих відомостей з показниками в облікових регістрах та формах бухгалтерської звітності;

4. Документи СВК, використовуються для підтвердження правильності формування бухгалтерських записів та форм фінансової звітності стосовно розрахунків з оплати праці та витрат, пов'язаних з нею; 5. Аналітичні документи використовуються в ході проведення аналізу трудових показників та ФОП.

До таких документів входять: висновок аналітичного відділу про забезпеченість організації трудовими ресурсами; ефективності використання ФОП та робочого часу тощо. Перевірка розглянутих документів дозволить внутрішнім аудиторам виділити основні порушення операцій з розрахунків із персоналом з оплати праці та отримати аудиторські докази за допомогою наступних методів внутрішнього аудиту: — інвентаризація — використовується для підтвердження короткострокової кредиторської заборгованості з оплати праці в формах бухгалтерської звітності; — перерахунок відомостей для підтвердження достовірності арифметичних

підрахунків з оплати праці, які відображені в первинних документах і облікових регістрах бухгалтерського обліку; — підтвердження — використовується для отримання інформації про правильне відображення в бухгалтерському обліку проведених господарських операцій і кредиторської заборгованості з оплати праці на рахунках обліку; — перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій — застосовується під час контролю за обліковими роботами, які виконуються бухгалтерією та кореспонденцією рахунків з операцій, пов'язаних з оплатою праці; — усне опитування — використовується в ході отримання відповідей на запитання внутрішнього аудитора для попередньої оцінки стану обліку розрахунків з оплати праці та ФОП; — перевірка документів застосовується аудитором для підтвердження правильності відображення в бухгалтерському обліку фактичних витрат з оплати праці, нарахувань та утримань із заробітної платні, здійснених виплат персоналу, а також повноти і своєчасності їх відображення в первинних документах та регістрах бухгалтерського обліку; — дослідження використовується в ході перевірки операцій, відображених в первинному обліку, журналах-ордерах, відомостях, Головній книзі, фінансовій та статистичній звітності з оплати праці. Особливу увагу слід приділяти відповідності сум оборотів і залишків в регістрах синтетичного і аналітичного обліку по рахунках 66 „Розрахунки за виплатами працівникам” та 81 „Витрати на оплату праці”; — аналітичні процедури застосовуються при зіставленні ФОП в звітному періоді з показниками попередніх періодів. Використання наведених аудиторських процедур дозволить аудитору отримати певні аудиторські докази лише за допомогою чітко розробленої технології проведення перевірки розрахунків з персоналом з оплати праці (рис. 2). З рисунку видно, що внутрішній аудит розрахунків з персоналом є складною системою та потребує від аудитора проведення перевірки не тільки напрямів, пов'язаних з обліком оплати праці, а також проведення комплексного аналізу з метою розробки ефективної моделі та політики управління оплатою праці.

Проведення внутрішнього аудиту розрахунків з персоналом доцільно проводити за наступними напрямками: 1) перевірка дотримання чинного трудового законодавства. На цьому етапі СВА необхідно мати чітко виділені базові напрями перевірки, серед яких виділимо такі: аналіз діючих на підприємстві форм, систем і видів оплати праці; порядок прийому працівників на постійну, тимчасову та сезонну роботу; порядок звільнення працівників; вивчення штатного розкладу; організація обліку праці та робочого часу та ін.; 2) перевірка правомірності і правильності застосування пільг з ПДФО та іншим обов'язковим соціальним зборам. На цьому етапі внутрішньому аудиторю необхідно дослідити документи, які дають право на застосування соціальної пільги з оплати праці та упевнитися в правомірності її застосування; 3) перевірка правильності нарахування заробітної плати і утримань з неї. Цей етап внутрішнього аудиту слід проводити за допомогою наступних процедур, серед яких слід виділити: перевірку повноти нарахування і своєчасності виплати заробітної платні; правильність розрахунку середньої заробітної платні; вибірковий перерахунок нарахованої та виплаченої заробітної платні та ін. Під час використання на практиці виділених процедур аудитор повинен знати особливості діючих систем оплати праці з урахуванням того, що розмір нарахованої заробітної плати має відповідати розміру мінімальної заробітної платні; 4) перевірка правильності нарахувань на ФОП. На цьому етапі розрахунків з персоналом аудиторю необхідно звернути увагу на правильність віднесення витрат на оплату праці і закриття рахунку 81 „Витрати на оплату праці”. Виявлені помилки в процесі проведення аудиту витрат на оплату праці повинні оформлятися в робочий документ, у якому аудитор здійснює розрахунок і зіставлення фактично нарахованої та виданої заробітної платні, які знайшли відображення в рахунках обліку та в облікових регістрах. На такому етапі доцільно застосувати наступні процедури аудиту: перевірку точності здійснених нарахувань на фонд оплати праці і порядок їх включення до собівартості продукції (робіт, послуг); перевірка правильності закриття рахунку 81

„Витрати на оплату праці” та відображення даної інформації в формах бухгалтерської звітності; 5) перевірка на типові помилки і порушення в обліку розрахунків з персоналом з оплати праці. На цьому етапі, внутрішньому аудитору необхідно розробити класифікатор порушень з метою виділення найбільш проблемних ділянок обліку з погляду порушень чинного законодавства; 6) розробка рекомендацій, спрямованих на підвищення ефективності праці та її оплати та ін. На цьому етапі внутрішньому аудитору необхідно дослідити існуючу політику управління оплатою праці та внести рекомендації, спрямовані на підвищення ефективності управління оплатою праці. Політика управління оплатою праці — сукупність засобів, спрямованих на вибір оптимальної системи і форми оплати праці з метою мотивації працівників для досягнення кращих результатів праці та забезпечення при цьому випереджальних темпів зростання продуктивності праці над темпами зростання фонду оплати праці. Внутрішній аудит політики управління розрахунків з персоналом з оплати праці включає в себе ряд послідовних етапів: 1) організація бухгалтерського обліку оплати праці; 2) аудит розрахунків з оплати праці; 3) аналіз оплати праці; 4) вибір оптимальної форми та системи оплати праці; 5) впровадження нематеріальних методів мотивації працівників. Виділені етапи мають бути спрямовані на збір аудиторських доказів та розробку рекомендацій стосовно удосконалення існуючих систем розрахунків з персоналом з оплати праці. Саме тому внутрішньому аудитору необхідно зосередити увагу на дослідження існуючих систем та форм оплати праці з метою рекомендації найбільш оптимальної. Це зумовлено тим, що від правильної організації оплати праці на підприємстві залежить якість праці та розмір витрат на її оплату. На нашу думку, в умовах кризи в акціонерних товариствах та холдингах доцільно застосовувати безтарифну систему оплати праці. Такий вид оплати праці, що передбачає залежність заробітної платні кожного працівника від фонду оплати праці. За цієї системи фонд оплати праці розраховується, виходячи з результатів роботи підприємства або його

окремого підрозділу. Підприємство гарантує працівникам лише мінімальну заробітну плату. Різниця між фондом оплати праці та фондом мінімальних заробітних плат всіх працівників розподіляється між ними за допомогою спеціальних коефіцієнтів, які враховують якість та складність роботи окремого працівника.

А також знизити ризик не виявлення помилок і підвищити ефективність обробки облікової інформації та внести рекомендації стосовно підвищення ефективності систем управління оплатою праці.

3.3. Проблеми обліку та аудиту розрахунків з оплати праці та шляхи їх вирішення

У сучасних ринкових умовах господарювання зростає потреба в удосконаленні всіх економічних відносин в Україні, включаючи відносини у сфері оплати праці. За останній час відбулося багато змін у плані рахунків бухгалтерського обліку, змінилися облікові регістри і методика складання бухгалтерської звітності. Все це відбулося через перехід до ринкових відносин економіки України, в якій раніше панувала централізована система планування і керування, тому такий перехід був необхідний для придбання нових якісних навичок та умінь приймати правильні й ефективні управлінські рішення [3]. Основою ефективної діяльності будь-якого підприємства чи організації виступає стабільний та чітко налагоджений бухгалтерський облік, оскільки він служить першоосновою ефективності господарської діяльності, підтверджує фінансову стабільність фірми та взаємодіє з органами державного керування, виступає системою контролю наявності та руху коштів, виконує управлінські, контрольну та інформаційні функції. Також потрібно велику увагу приділити питанню, пов'язаному із заробітною платою, тому що вона є дуже важливою як для працівників, так і для роботодавців і держави. Аспекти організації та оплати праці є основою

соціально-трудових відносин найманих працівників, роботодавців і держави, що впливають на ефективність управління трудовими ресурсами [4]. Оплата праці є досить важливою ланкою системи соціально-трудових відносин і найскладнішою у вирішенні соціально-економічної проблемою, тому питання нарахування заробітної плати, а також податкового, бухгалтерського статистичного обліку оплати праці займають особливе місце в роботі бухгалтерії кожного підприємства. Розрахунок заробітної плати є дуже відповідальною й трудомісткою роботою, яку треба виконати за короткий термін між наданням інформації та виплатою працівникам [5]. Заздалегідь підготовлений порядок обліку допоможе зекономити час. Організація оплати праці має великий вплив на ефективність діяльності підприємства. Одна з найважливіших проблем організації заробітної плати – знайти механізм зацікавленості працівників, здатний забезпечити максимально тісний взаємозв'язок їх заробітної плати з фактичним трудовим внеском. Традиційні системи оплати праці на основі тарифної системи за їх раціонального застосування дають змогу забезпечувати такий зв'язок. Разом із тим у кожній організації є свої особливості, залежно від яких повинна розроблятися система оплати праці. На кожному підприємстві можна розробити оптимальну схему нарахування заробітної плати. Важливим фактором в організації та стимулюванні праці на підприємстві є мотиваційні заходи. У сучасних умовах важливо передбачити на підприємствах такі системи матеріального й морального заохочення, так побудувати відносини в колективі, щоб психологічний клімат сприяв поліпшенню працездатності, підвищенню ефективності виробництва. Серед найбільш розповсюджених заходів для українських підприємств є преміювання, доплати та надбавки. Пошук і впровадження ефективної схеми мотивації передусім залежить від компетентності менеджера з персоналу та менеджерів компанії, від їх теоретичної підготовки і практичних навичок. Запроваджуючи систему винагород, потрібно пам'ятати, що занадто малі їх розміри можуть розчарувати працівника і не стимулюватимуть його до роботи. Важливо не

заохочувати всіх працівників однаково. Щоб підкріплення поведінки було ефективним, заохочення повинні ґрунтуватися на результатах роботи. Однакове заохочення всіх працівників буде стимулювати середніх або поганих робітників та ігнорувати високу продуктивність кращих працівників [5]. А відсутність заохочування стосовно працівника, що відріз

У сучасних ринкових умовах господарювання зростає потреба в удосконаленні всіх економічних відносин в Україні, включаючи відносини у сфері оплати праці. За останній час відбулося багато змін у плані рахунків бухгалтерського обліку, змінилися облікові регістри і методика складання бухгалтерської звітності. Все це відбулося через перехід до ринкових відносин економіки України, в якій раніше панувала централізована система планування і керування, тому такий перехід був необхідний для придбання нових якісних навичок та уміння приймати правильні й ефективні управлінські рішення [3]. Основою ефективної діяльності будь-якого підприємства чи організації виступає стабільний та чітко налагоджений бухгалтерський облік, оскільки він служить першоосновою ефективності господарської діяльності, підтверджує фінансову стабільність фірми та взаємодіє з органами державного керування, виступає системою контролю наявності та руху коштів, виконує управлінські, контрольну та інформаційні функції. Також потрібно велику увагу приділити питанню, пов'язаному із заробітною платою, тому що вона є дуже важливою як для працівників, так і для роботодавців і держави. Аспекти організації та оплати праці є основою соціально-трудових відносин найманих працівників, роботодавців і держави, що впливають на ефективність управління трудовими ресурсами [4]. Оплата праці є досить важливою ланкою системи соціально-трудових відносин і найскладнішою у вирішенні соціально-економічною проблемою, тому питання нарахування заробітної плати, а також податкового, бухгалтерського статистичного обліку оплати праці займають особливе місце в роботі бухгалтерії кожного підприємства. Розрахунок заробітної плати є дуже відповідальною й трудомісткою роботою, яку треба виконати за короткий

термін між наданням інформації та виплатою працівникам [5]. Заздалегідь підготовлений порядок обліку допоможе зекономити час. Організація оплати праці має великий вплив на ефективність діяльності підприємства. Одна з найважливіших проблем організації заробітної плати – знайти механізм зацікавленості працівників, здатний забезпечити максимально тісний взаємозв'язок їх заробітної плати з фактичним трудовим внеском. Традиційні системи оплати праці на основі тарифної системи за їх раціонального застосування дають змогу забезпечувати такий зв'язок. Разом із тим у кожній організації є свої особливості, залежно від яких повинна розроблятися система оплати праці. На кожному підприємстві можна розробити оптимальну схему нарахування заробітної плати. Важливим фактором в організації та стимулюванні праці на підприємстві є мотиваційні заходи. У сучасних умовах важливо передбачити на підприємствах такі системи матеріального й морального заохочення, так побудувати відносини в колективі, щоб психологічний клімат сприяв поліпшенню працездатності, підвищенню ефективності виробництва. Серед найбільш розповсюджених заходів для українських підприємств є преміювання, доплати та надбавки. Пошук і впровадження ефективної схеми мотивації передусім залежить від компетентності менеджера з персоналу та менеджерів компанії, від їх теоретичної підготовки і практичних навичок. Запроваджуючи систему винагород, потрібно пам'ятати, що занадто малі їх розміри можуть розчарувати працівника і не стимулюватимуть його до роботи. Важливо не заохочувати всіх працівників однаково. Щоб підкріплення поведінки було ефективним, заохочення повинні ґрунтуватися на результатах роботи. Однакове заохочення всіх працівників буде стимулювати середніх або поганих робітників та ігнорувати високу продуктивність кращих працівників [5]. А відсутність заохочування стосовно працівника, що відрізнявся, може привести до того, що наступного разу він виявить менше заподадливості для досягнення високого результату. Мотивація працівників підвищується, якщо вони бачать, як досягнення цілей підрозділу й організації допомагає їм у

досягненні їхніх власних цілей, а також якщо вони попередньо проінформовані, що повинні робити, щоб одержати винагороду. Успішний вплив на трудову мотивацію персоналу неможливий без регулярного зворотного зв'язку у вигляді оцінки ефективності цих впливів [6]. Важливими завданнями вдосконалення розрахунків з оплати праці є: – прискорення науково-технічного прогресу; – механізація трудомістких робіт; – оптимізація використання трудових ресурсів; – зменшення втрат робочого часу. Справедлива оплата працівників повинна залежати безпосередньо від результатів праці, а головне – впливати на його показники, стимулювати розвиток виробництва, ефективність роботи, підвищення кількісних і якісних результатів праці. Від організації обліку оплати праці залежать повнота, якість і своєчасність розрахунків із робітниками з оплати праці труда. До вдосконалення організації обліку оплати праці підприємства повинні підходити обґрунтовано, враховуючи передовий досвід. Бухгалтерський облік повинен забезпечувати точний розрахунок заробітної плати кожного робітника відповідно до навантаження та якості виконання роботи, які виступають формами і системами його оплати, правильний підрахунок утримань із заробітної плати, контроль використання часу і виконання норм виробітку фонду заробітної плати, правильне нарахування і розподіл відрахувань на соціальне страхування і відрахування у Пенсійний фонд України (ЄСВ) [7]. Спростити систему обліку нарахувань та відрахувань на сьогоднішній день неважко, адже є безліч обчислювальних програм, за допомогою яких усю роботу можливо виконувати в автоматичному режимі, узагальнюючи облікову інформацію в розділах, необхідних для контролю, управління та складання бухгалтерської звітності. Інформаційна база за комп'ютерної форми обліку забезпечує єдність за рахунок одноразового введення інформації для обробки і дає можливість отримати всі необхідні вихідні дані, які формуються там у вигляді інформаційних масивів. За автоматизованої форми обліку необхідно використовувати документи належної і затвердженої форми, на кожному з яких виділенні зони для

кодування. Такі документи заповнюють чітко у відповідних графах. Ведення такої нормативно-довідкової інформації, підтримання її в робочому стані в умовах автоматизації обліку є важливим обов'язком робітників бухгалтерії [8]. Некоректне або несвоєчасне подання даних або їх змін призводить до цілої серії помилок і порушень та веде за собою невиконання автоматичних розрахунків бухгалтерії щодо оформлення і перерахунків. Удосконалення обліку розрахунків неможливе без удосконалення аудиту оплати праці, оскільки він відіграє важливу роль у системі як внутрішнього, так і зовнішнього аудиту господарської діяльності підприємства. Це пов'язано з тим, що облік праці і заробітної плати є трудомістким, потребує уваги і сконцентрованості, має багато однотипних операцій, здійснення яких потребує багато часу. Організуючи систему внутрішнього контролю або аудиту на підприємстві, потрібно дотримуватися системного підходу, що забезпечує його найбільшу результативність та визначає раціональність контрольної діяльності. Під час проведення аудиту розрахунків з оплати праці слід використовувати такі джерела інформації: – трудове законодавство; – Кодекс законів про працю; – законодавчі акти про підприємство і підприємництво; – розрахунково-платіжну відомість (форма № П-49); – розрахункову відомість (форма № п-51); – платіжну відомість (форма № п-53); – особистий рахунок; – трудові договори і контракти; – нормативні документи для нарахування з/п; – особисті справи робітників; – таблиці, наряди, баланс; – відпускні та інші документи стосовно об'єкта дослідження; – Головну книгу. Під час аудиту використовуються різні методи та прийоми, які ґрунтуються на основних положеннях діалектичного методу пізнання і на законах політичної економії, до яких належать: перерахунок, перегляд, зіставлення, оцінка фактичної наявності [9]. Після цього встановлюється правильність проведення нарахування та утримання податків та зборів до фондів із соціального страхування з виплат працівникам відповідно до виконавчих листів. При цьому слід звернути увагу на зони ризику, що окреслюють період зміни ставок утримань і відрахувань до

відповідних фондів та податків. Важливо також звернути увагу на порядок дотримання виплат соціальних гарантій працівникам виходячи з їх мотиваційного стимулу на суб'єкта праці і, як наслідок, на досягнення того рівня фінансових показників, який був передбачений власником. Далі слід здійснювати перевірку правильності виплати суми відпускних, компенсації в разі невикористання відпустки в поточному періоді та за умови дотримання норм чинного законодавства в даному аспекті, а також встановлення правильності інших виплат, зокрема допомоги з тимчасової втрати працездатності. За умови, що бухгалтерський облік ведеться в комп'ютерному середовищі, внутрішньому контролеру слід звернути увагу на зміни алгоритму розрахунку утримань і відрахувань податків та зборів до фондів соціального страхування із виплат працівникам та відповідно до виконавчих листів після змін на законодавчому рівні. Перевіряючи розрахунково-платіжні, платіжні відомості, аудитор також повинен впевнитися, чи отримували певну суму грошей особи, вказані в платіжній відомості. Під час дослідження виплати заробітної плати за роботи за трудовими угодами аудитор має перевірити, чи дійсно виконувалася така робота. Крім того, дуже важливо перевірити правильність підрахунків підсумків до виплати на руки працівникам як по вертикалі, так і по горизонталі. На практиці часто мають місце такі випадки: під час арифметичної перевірки правильності підсумків у розрахунковій відомості суми нарахованої заробітної плати вказані правильно, вірно відображені суми відрахувань і утримань, правильно визначена заборгованість на кінець місяця, однак, підраховуючи окремі суми в графі «Разом нарахована», аудитор з'ясовує, що в рядку «Разом» проставлена більша сума, таку саму різницю аудитор визначить під час перевірки графі «До видачі» і рядка «Разом». Таким чином, під час арифметичної перевірки даних розрахунково-платіжних відомостей аудитор розкриває крадіжки грошових коштів [10]. Аудитор повинен перевірити правильність розрахунку сум заробітної плати різним категоріям працівників та правильність віднесення цих сум на

відповідні рахунки витрат. Для цього він порівнює первинні документи, що є підставою для нарахування заробітної плати робітникам основного виробництва: – за погодинної форми оплати праці: відомості про посадові оклади (штатний розпис), присвоєні розряди (накази), годинні тарифні ставки (тарифна сітка) та кількість фактично відпрацьованого часу (табелі обліку робочого часу); – за відрядної форми оплати праці: інформацію про обсяг виробітку і розцінки за одиницю продукції (наряди, акти виконаних робіт, накладні на здачу продукції на склад) із розрахунково-платіжними відомостями та журналами 5 і 5А [11]. Аудитор повинен з'ясувати, чи не має у відомостях підставних осіб та приписок невиконаних обсягів, які підтверджуються актами приймання або закритими нарядами. Особливу увагу аудитор має звернути на витрачання коштів на оплату вантажно-розвантажувальних робіт, робіт із поточного або капітального ремонту, з'ясовуючи при цьому, які норми та розцінки застосовувалися за виконані роботи [12]. Аудитор повинен особливо ретельно перевірити нарахування заробітної плати тимчасовим працівникам, з'ясувати доцільність таких затрат і впевнитися, що нарахування заробітної плати тимчасовим працівникам не здійснювалося на підставі фіктивних документів. Ретельному дослідженню підлягають виплати, передбачені законодавством про оплату праці за невідпрацьований на виробництві час. Аудитор вивчає дотримання порядку обчислення середньої заробітної плати, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.95 р. № 100 у разі: – надання працівникам щорічної, додаткової, творчої відпустки; – виконання працівниками державних і громадських обов'язків у робочий час; – службових відряджень; – вимушеного прогулу; – забезпечення допомогою у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю та допомогою по вагітності і пологах; – інших випадках, передбачених чинним законодавством [13]. При цьому аудитор перевіряє період, за який розраховується середня заробітна плата, виплати, що включаються до її складу, порядок розрахунку виплат у всіх випадках збереження заробітної плати. Аудитор вивчає також своєчасність та повноту

утримань із нарахованої заробітної плати. Крім розрахунків з оплати праці, необхідно перевірити правильність розрахунків із нарахування податків і платежів до бюджету та позабюджетні фонди, здійснити арифметичний контроль сум утриманого податку. Із цією метою уточнюють базу оподаткування для визначення податків, що перераховуються до бюджету (на потреби освіти, транспортний податок та ін.), і позабюджетні фонди (рахунок 69): із соціального страхування, пенсійного забезпечення, медичного страхування, фонду зайнятості. Після проведення аудиту потрібно сформулювати належну професійну думку, аналізувати причини відхилень, розробити методику усунення виявлених порушень, вияснити їх негативний вплив на господарську діяльність підприємства та на процес забезпечення виплат персоналу.

Висновки за розділом 3

Таким чином, можна зазначити, що застосування інформаційних технологій в процесі аудиту розрахунків з оплати праці є перспективним напрямом вдосконалення документування його процедур. Разом з тим, на сьогодні відсутні програми, які б допомагали спростити проведення аудиту розрахунків з оплати праці. Це пов'язано з необхідністю залучення значних фінансових ресурсів, постійними змінами в законодавстві, а також з ризиками, пов'язаними з використанням комп'ютерних технологій, тому подальшого дослідження потребує питання зменшення трудомісткості процедур аудиту.

У процесі дослідження автор дійшов наступних висновків: 1. На основі проведеного теоретичного узагальнення економічної літератури визначено, що внутрішній аудит системи управління персоналом і розрахунків з оплати праці є одним зі складних елементів в системі внутрішнього контролю і управління АТ; 2. Внутрішній аудит розрахунків з персоналом з оплати праці сприяє: кадровим перестановкам, які поліпшують якісний склад працівників;

просуванню найбільш перспективних співробітників; підвищенню ролі служб з управління персоналом та зближує їх діяльність з цілями організації у найбільш важливих питаннях. Внутрішній аудит розрахунків з персоналом з оплати праці дозволяє переконатися у тому, що фонд оплати праці і трудовий потенціал АТ використовується повністю і ефективно, а організація та умови праці відповідають вимогам законодавства; 3. Основними напрямками вдосконалення системи розрахунків з персоналом з оплати праці є заходи пов'язані з: розробкою стратегії і плану внутрішнього аудиту розрахунків з персоналом з оплати праці; матеріальним стимулюванням персоналу; посиленням контрольних функцій, спрямованих на підвищення трудової і бухгалтерської дисципліни з оплати праці; підвищення кваліфікації персоналу; проведенням комплексного аналізу використання ФОП і трудових ресурсів; автоматизацією системи розрахунків оплати праці та управління персоналом та ін.; 4. Внутрішній аудит розрахунків з персоналом з оплати праці в умовах кризи повинен ґрунтуватися на аналізі трудових показників, які дозволяють: точніше оцінити техніко-економічний потенціал; визначити резерви ефективнішого використання персоналу підприємства; визначити основні напрями зменшення витрат з оплати праці та ін.; 5. Запропонована технологія, процедури, напрями та послідовність проведення внутрішніх розрахунків з персоналом з оплати праці дасть змогу раціонально використовувати і розподіляти робочий час.

ВИСНОВКИ

Найважливішим елементом продуктивних сил і головним джерелом розвитку економіки є люди, їхня майстерність, освіта, підготовка, мотивація діяльності. Існує безпосередня залежність конкурентоспроможності економіки, рівня добробуту населення від якості трудового потенціалу персоналу підприємств та організацій. Тому питання присвячені особливостям обліку та аналізу розрахунків з персоналом на вітчизняних підприємствах є актуальними та потребують конкретних пропозицій щодо їх вирішення.

Розрахунки з персоналом включають у себе: розрахунки за основною заробітною платою, розрахунки за додатковою заробітною платою та інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Нормативно-правове забезпечення обліку та аналізу розрахунків з персоналом включає вимоги Кодексу законів про працю, Законів України «Про відпустки», «Про оплату праці», Інструкції зі статистики заробітної плати, П(С)БО 11 «Зобов'язання», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 26 «Виплати працівникам» та інших нормативно-правових актів.

Кодексом законів про працю регламентовано системи оплати праці, що можуть застосовуватися на підприємствах різних галузей економіки. Інструкція зі статистики заробітної плати конкретизує перелік видів виплат працівникам, що можуть здійснюватися у межах: розрахунків за основною заробітною платою, розрахунків за додатковою заробітною платою та інших заохочувальних та компенсаційних виплат.

Дипломна робота виконана на матеріалах ТОВ «Експорт-Агро».

Організаційно-правовою формою досліджуваного підприємства є акціонерне товариство. Голова правління Товариства здійснює оперативне керівництво всією поточною діяльністю Товариства відповідно до рішень Загальних зборів акціонерів, Наглядової ради Товариства згідно Статуту товариства.

Облік на підприємстві здійснюється відокремленим структурним підрозділом – бухгалтерією, на чолі із головним бухгалтером.

Організація оплати праці в Україні здійснюється відповідно до чинних нормативно-правових актів; генеральної угоди на державному рівні; галузевих та регіональних угод; колективних договорів; трудових договорів та інших внутрішніх документів підприємства.

Облік заробітної плати в системі рахунків - це синтетичний облік нарахування і розподілу заробітної плати, визначення належної суми працівникам і віднесення нарахованої оплати праці на відповідні рахунки витрат за статтями і об'єктами калькулювання.

Для обліку зарплати та розрахунків з працівниками використовується рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». На ньому ведеться узагальнення інформації про розрахунки з персоналом, який належить як до облікового, так і до необлікового складу підприємства, з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо), а також розрахунки за неодержану персоналом у встановлений термін суму з оплати праці (розрахунки з депонентами).

Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» має такі субрахунки: 661 «Розрахунки за заробітною платою»; 662 «Розрахунки з депонентами»; 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

На досліджуваному підприємстві організація та методика обліку розрахунків з персоналом відповідає вимогам чинного законодавства. Організаційні особливості облікового процесу співвідносяться зі складом облікового апарату та посадовими обов'язками, що виконуються обліковими працівниками.

Дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності є основним джерелом аналізу розрахунків з оплати праці. Облікова інформація є найбільш деталізованою та більшою за обсягом. В обліковій інформації міститься велика кількість важливих та необхідних для аналізу оплати праці ряд особливостей, зокрема: повне відображення усіх господарських операцій,

їх документальне оформлення та узагальнення у грошових вимірниках. Аналітична інформація, яка відображена у фінансовій, соціальній звітності та звітності до єдиного соціального фонду є більш обґрунтованою та деталізованою і надає можливість отримати достовірні дані для проведення аналізу.

Середньооблікова чисельність штатних працівників облікового складу ТОВ «Експорт-Агро» за 2018 рік становить 441 особи. Середня чисельність позаштатних працівників та осіб, які працювали за сумісництвом та за цивільноправовими договорами у 2018 році становить 4 особи. Чисельність працівників, які працювали у 2018 році на умовах неповного робочого часу (дня, тижня) становить 16 осіб.

Фонд оплати праці за 2018 рік становить 17747,8 тис. грн. Фонд оплати праці збільшився порівняно з попереднім роком на 3119,6 тис. грн. (або 21,3 %). Середньомісячна заробітна плата 3384 грн., що на 818 грн. вище середньомісячної заробітної плати у 2017 році або на 30,7 %.

Стимулювання праці працівників має здійснюватись з дотриманням таких основних принципів:

- підвищення рівня заробітної плати як основного матеріального стимулу та джерела доходів;
- посилення диференціації в оплаті праці;
- застосування різних форм і систем оплати праці на підприємстві.

Класифікація основних матеріальних стимулів праці має такий вигляд:

- стимули, пов'язані з виконанням посадових обов'язків на мінімальному рівні (посадовий оклад та доплати);
- стимули високопродуктивної творчої праці, наприклад за нові ідеї у сфері виробництва, збуту, менеджменту, удосконалення документообігу тощо (надбавки, доплати, поточне преміювання).
- стимули, що сприяють закріпленню в організації висококваліфікованих працівників (посадовий оклад, доплати, надбавки);
- принагідні стимули (гонорар, гранти, індивідуальні контракти);

– систематичні стимули (посадовий оклад, надбавки, доплати, поточне преміювання).

На ТОВ «Експорт-Агро» кадрова програма, спрямована на забезпечення рівня кваліфікації працівників операційним потребам емітента: підвищення рівня кваліфікації робітників проводилось на підприємстві. У перебігу 2018 на підприємстві проводилися комплексні заходи щодо організації здорових і безпечних умов праці. Всі недоліки, які виявляються в ході перевірок проведених заводськими комісіями та державними контролюючими органами, своєчасно усувалися. Всі працівники, які мають право на доплати, пільги та безкоштовне отримання молока в повній мірі ними забезпечувалися. Витрати на охорону праці в 2018 році склали 943 043 грн., в т.ч .: спецодяг та засоби захисту - 678 773 грн.; спецхарчування - 111720 грн.; отримання дозвільних документів з екології та охорони праці – 67300 грн.; витрати на екологічну безпеку, в т.ч. утилізація відходів, контроль викидів - 41250 грн.; навчання з охорони праці - 23000 грн.; пожежна безпека - 21000 грн.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. пос. - 2-ге видання / П.Й. Атамас. – К.: ЦУЛ, 2010. – 390 с.
2. Батищева Н. Облік оплати праці за національними стандартами./Н. Батищева // Все про бухгалтерський облік. - 2008. - №40 (586). - С. 22-23.
3. Бенько М.М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку [Текст] : монографія / М.М. Бенько – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010 . – 336 с.
4. Бідюк О.О. Облік і звітність в оподаткуванні : навчальний посібник для вчз / О.О. Бідюк, Є.Ю. Шара, Національний університет державної податкової служби України . – Київ : ЦУЛ, 2012 . – 495 с.
5. Брезицька К. Ф. Аналіз сучасних систем оплати праці в зарубіжних країнах / К.Ф. Брезицька // Управління розвитком. – 2011. – № 8(105). – С. 30-31.
6. Буряк П.Ю. Економіка праці й соціально-трудові відносини / П.Ю. Буряк – К. : Центр навчальної літератури, 2010. – 440 с.
7. Бухгалтерський облік: навч. посібник. / [Ю.А. Верига, М.О. Виноградова, Т.В. Гладких, О.С. та ін.] / за ред. проф. Ю.А. Вериги. - [2-ге вид. перероб. і допов.]. – К.: Центр учбової літератури, 2010. - 500 с.
8. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення / С.С. Герасименко, А.О. Спіфанов, М.Д. Корінько, В.П. Москаленко, І.М. Бурденко. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2010 . – 162 с.
9. Бухгалтерський облік. Теоретичні основи : навчальний посібник для вузів / Н.О. Просянюк, М.О. Ананська, В.В. Кірсанова, О.В. Станіславик. – Харків : Бурун Книга, 2010 . – 239 с.
10. Бухгалтерський фінансовий та податковий облік: навч. посіб. / Є.Ю. Шара, О.О. Бідюк, І.Є. Соколовська-Гонтаренко. – К.: Центр учб. л-ри, 2011. – 424 с.

11. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: навчально-практичний посібник / [Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С.Б. Ільїна та ін.]. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 536 с.
12. Вербило, О. Ф. Удосконалення обліку праці та її оплати / О. Ф. Вербило, Л.В. Мельянова // Бухгалтерія в сільському господарстві. - 2010. - № 17. - С. 25-29.
13. Верига Ю.А. Бухгалтерський облік. Плани рахунків бухгалтерського обліку: підприємств та організацій, суб'єктів малого підприємництва, бюджетних установ, банків. Коментар [текст] : навч. посіб. / [Ю.А. Верига, Г.І. Зима, Н.О. Кулявець]. - [2-ге вид. перероб. та доп.]/ - К.: «Центр учбової літератури», 2012. – 239 с.
14. Верига Ю.А. Звітність підприємства: метод. рек. / Ю.А. Верига, М.М. Орищенко, Н.В. Фірсова. – Полтава: ПУЕТ, 2010. – 290 с.
15. Верига Ю.А. Фінансовий облік [текст]: навч. посіб. / Ю.А. Верига, Т.В. Гладких, М.М. Орищенко.- К.: «Центр учбової літератури», 2012. - 438 с.
16. Войнаренко М.П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: Навч. посібник / М.П. Войнаренко, Л.А. Пономарьова, О.В. Замазій. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 488 с.
17. Воронко Р.М. Міжнародні системи обліку і звітності та аудиту : навчальний посібник для вузів / Р.М. Воронко, К.І. Редченко, І.Г. Благун. – Львів : Магнолія-2006, 2011 . – 521 с.
18. Господарський Кодекс : Кодекс України від 22.03.2012 р. № 4618-VI [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>.
19. Гордієнко П.Л. Стратегічний аналіз : Навч. посібник / П.Л. Гордієнко; Л.Г. Дідковська; Н.В. Яшкіна. - К. : Алерта , 2011. - 520 с.
20. Гринів Б. В. Економічний аналіз торговельної діяльності Б.В. Гринів. – К.: ЦУЛ, 2011. – 392 с.
21. Дарманська Г.О. Облік розрахунків з оплати праці: [Навч. посібник.]/ Г.О.Дарманська, Т.В. Рижа. - К.: КНТ, 2009р. – 336 с.

22. Дробязко С.І. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу : Навч. посіб./ С.І. Дробязко, Т.М. Козир, С.Б. Холод; за заг. ред. П.Й. Атамаса. - К.: Центр учбової літератури, 2012. – 416 с.
23. Гадзевич О.І. Оплата праці в умовах ринку: теорія, практика. / О.І. Гадзевич – К. : КОНДОР, 2008. – 400 с.
24. Грішнова О. А. Людський розвиток / О.А.Грішнова – К.: КНЕУ, 2009. – 308 с.
25. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: навч. посібник / І.В. Жолнер. – К.: Центр учб. л-ри, 2012. – 368 с.
26. Заборгованість із виплати заробітної плати у 2014 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.
27. Завіновська Г.Т. Економіка праці : Навчальний посібник / Г.Т. Завіновська – К. : КНЕУ, 2008. – 300 с.
28. Звітність підприємств: навчально-методичний посібник / Ю.А. Верига, М.М. Орищенко, Н.В. Прохар. - Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011.- 272 с.
29. Звітність підприємства [Текст] : підручник / В.С. Лень, В.В. Гливенко . – 3-тє вид., випр. і доп . – К. : Каравела, 2010 . – 672 с.
30. Економіка праці та соціально-трудова відносини : підручник / [А.М. Колот, О.А. Грішнова, О.О. Герасименко та ін.]; за наук. ред. д-ра екон. наук, проф. А.М. Колота. – К. : КНЕУ, 2009. – 711 с.
31. Іванов Ю.Б. Податковий облік та звітність : підручник / Ю.Б. Іванов, В.В. Карпова, О.Є. Найдено. – Київ : Знання, 2011 . – 684 с.
32. Інструкція зі статистики заробітної плати: Затверджена наказом Міністерства статистики України від 13 січня 2004 року № 5 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04>.
33. Калина А.В. Економіка праці / А.В. Калина – К. : МАУП, 2009. – 272с.
34. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: [монографія] - К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. - 360 с.

35. Карпенко Є.А. Фінансовий облік: навч.-метод. посіб. для самостійного вивчення дисципліни студентами напряму підготовки 6.030508 «Фінанси» за КМСОНП – Полтава: ПУЕТ, 2013. – 359 с.
36. Карпенко О.В. Управлінський облік: навч. посіб./ О.В. Карпенко, Д.В. Карпенко – К.: «Центр учбової літератури», 2012. – 296 с.
37. Комп'ютерні технології обробки облікової інформації : навчальний посібник / В.Є. Ходаков, Т.Г. Кірюшатова, Р.М. Захарченко, М.В. Карамушка. – Київ : Ліра-К, 2012 . – 533 с.
38. Корягін М.В. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку / М.В. Корягін, П.О. Куцик. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2015 . – 234 с.
39. Косата І.А. Бухгалтерський облік : методичний посібник для забезпечення практичних занять / І.А. Косата, Харківський національний університет ім. В.Н. Каразіна. – Харків : Видавництво ХНУ ім. В.Н. Каразіна, 2013. – 75 с.
40. Кужельний М.В. Організація обліку / М.В. Кужельний. - К. : ЦУЛ, 2010. – 659 с.
41. Кужельний М. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку / М. Кужельний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8–9. – С. 45–49.
42. Лишиленко А.В. Бухгалтерський учет: учебник / А.В. Лишиленко. – 3-изд. – К.: ЦУЛ, 2011. – 736 с.
43. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія / Л. Г. Ловінська. – К. : КНЕУ, 2006. – 256 с.
44. Мательська З.П. Стан, проблеми та можливості, шляхи підвищення рівня оплати праці в сільському господарстві / З.П. Мательська // Україна: аспекти праці. – 2008. – №7. – С.13.
45. Медведєв В. С. Впровадження системи оплати праці на основі показників продуктивності / В. С. Медведєв // Актуальні проблеми економіки – 2012. – № 3. – С. 241-247.

46. Мединська Т.В. Теоретико-методологічні підходи до визначення податкового навантаження / Т.В. Мединська // Модернізація суспільного сектора економіки в умовах глобальних змін – Тернопіль : Вид-во ТНЕУ, 2010. – С. 232-236.
47. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року. / Міжнародна федерація бухгалтерів. Перекл. з англ. мови. [Електрон. ресурс]. - Режим доступу: www.apu.com.ua.
48. Мних Є.В. Економічний аналіз: Підручник / Є.В. Мних . - К. : Знання , 2011. - 630 с.
49. Мочерний С. Економічна енциклопедія. – У 3-х т. – Т. 1 / Редкол.: С.В. Мочерний – К.: Вид-во «Академія», 2008. – 864 с.
50. Мочерний С.В. Політична економія : навч. посіб. / С.В. Мочерний – К. : Знання-Прес, 2006. – 687 с.
51. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. - К.: Книга, 2009. - 544 с.
52. Науково-практичний коментар Закону України «Про внесення змін до податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» / За заг. ред. Ю.І. Руснака. – Київ : ЦУЛ, 2012 . – 390 с.
53. Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності / Заг. ред. Л.Г. Ловінської. – Київ : ДННУ «Академія фінансового управління», 2013. – 293 с.
54. Немченко В.В. Аудит: підручник / В.В. Немченко. – К.: ЦУЛ, 2012. – 535 с.
55. Облік, аналіз та аудит зовнішньоекономічної діяльності [Текст]: практикум: навч. посібник / О.О. Маслак, В.Й. Жежуха, К.О. Дорошкевич, [та ін.]. – К. : Каравела, 2011. – 280 с.

56. Облік і аудит : навчально-методичний посібник для вузів / Л.Г. Смоляр, Р.Ю. Овчарик, Г.Б. Тітаренко, Т.А. Переймивовк, інш. . – Київ: Ліра-К, 2013 . – 615 с.
57. Організація бухгалтерського обліку [Текст] : навч. посібник / Ю.Д. Чацкіс, Е.С. Гейер, О.А. Наумчук, І.О. Власова . – К. : Центр учб. л-ри, 2011 . – 564 с.
58. Осмятченко О. М. Значення, проблеми та можливі варіанти вдосконалення проведення аудиту розрахунків з оплати праці та з органами соціального страхування на сучасному етапі розвитку економіки України / О. М. Осмятченко, Г. М. Бондаренко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/12_KPSN_2010/Economics/63242.doc.htm.
59. Основи економічної теорії / За заг. ред. д-ра екон. наук, проф. Л.С. Шевченко. – Харків : Право, 2008. – 448 с.
60. Островерха Р.Е. Організація обліку : навчальний посібник для ВНЗ / Р.Е. Островерха, Національний університет державної податкової служби України . – 2-ге вид., перероб. та доп . – Київ: ЦУЛ, 2012. – 567 с.
61. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями). // База даних інформаційно-правової системи «ЛІГА». [Електрон. ресурс]. - Спосіб доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>
62. Плиса В.Й. Бухгалтерський облік : навчальний посібник / В.Й. Плиса, З.П. Плиса. – Київ : Каравела, 2010 . – 479 с.
63. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (зі змінами та доповненнями) // [Електрон. ресурс]. - Спосіб доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO.aspx>
64. Податкова система України : [навч. посібник] / [за заг. ред. М.Я. Азарова]. - К. : Міністерство фінансів України, Національний Університет державної податкової служби України, 2011. - 656 с.

65. Податковий кодекс України. Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями). // [Електрон. ресурс]. - Спосіб доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
66. Податковий облік [Текст] : навч. посібник / О.С. Гусакова, Н.В. Прохар. – 2-ге вид., перероб. та доп. – К. : Центр навч. л-ри, 2010. – 320 с.
67. Покатаєва О. В. Шляхи вдосконалення системи оплати праці на підприємстві / О. В. Покатаєва, Г. О. Кошулинська [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/Portal/Soc_Gum/Dtr/ep/2010_3/files/DU310_29.pdf.
68. Попівняк Р.Б. Аналіз співвідношення мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму / Р.Б. Попівняк // Інноваційна економіка. – 2011. – № 3. – С. 266-269.
69. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16.07.1999 р. № 996 – XIV зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс] / Україна. Верховна Рада. // [Електрон. ресурс]. - Спосіб доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
70. Проблеми регулювання оплати праці у посткризовій економіці [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://conferences.neasmo.org.ua/node/1732>.
71. Прохар Н.В. Податковий облік: навч.-метод. посіб. для самостійного вивчення дисципліни студентами напряму 6.030509 «Облік і аудит» за КМСОНП ПУЕТ / Н.В. Прохар. – Полтава: ПУЕТ, 2013. – 192 с.
72. Пушкар М.С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація : [монографія] / М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко. - Тернопіль: Карт-бланш, 2011. - 336 с.
73. Розвиток податкової системи України: трансформація спрощеної системи оподаткування. Науково практичний коментар до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» від 04.11.2011 №4014-VI / Т.І. Єфименко, С.Л. Лондар, Ю.Б.

Іванов, К.В. Давискіба, інш. . – Київ : ДННУ «Академія фінансового управління», 2011 . – 245 с.

74. Середня заробітна плата за регіонами в Україні в 2014 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.

75. Сич Є.М. Стратегічний аналіз: Навч.-метод. посібн. / Є.М. Сич, О.В. Пилипенко, М.С. Стасишен. – К.: Каравела, 2010. – 304 с.

76. Слиньков В.Н. Мотивация, стимулирование и оплата труда : Практические рекомендации / В.Н. Слиньков. – К. : Дакор КНТ, 2010. – 336 с.

77. Сльозко Т.М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика: монографія / Т.М. Сльозко. – К.: ЦУЛ, 2013. – 304 с.

78. Стельмашук А.М. Бухгалтерський облік: теорія, практика, тренінг : навчальний посібник / А.М. Стельмашук . – Львів : Новий Світ-2000, 2012 . – 678 с.

79. Сук Л.К. Фінансовий облік: навчальний посібник для вузів / Л.К. Сук, П.Л. Сук . – Київ : Знання, 2010. – 631 с.

80. Тимош І.М. Економіка праці / І.М. Тимош. – Тернопіль : Астон, 2010. – 347 с.

81. Тігова Т.М. Аналіз фінансової звітності: навч. пос. / Т.М. Тігова. – К.: ЦУЛ, 2012. – 268 с.

82. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. - 2-ге вид. доповнене і перероблене. - К.: Алерта, 2007. - 957 с.

83. Український ринок праці: особливості розвитку та ефективність функціонування : монографія / За ред. д-ра екон. наук, проф. І.Л. Петрової. – К. : Фенікс, 2010. – 332 с.

84. Фінансовий аналіз [Текст]: теорія та практика: навч. посібник / О.Я. Базілінська . – 2-ге вид . – К. : Центр учб. л-ри, 2011 . – 328 с.

85. Фінансовий аналіз [Текст]: навч. посібник / Є.В. Мних, Н.С. Барабаш . – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 412 с.

86. Фінансовий аналіз [Текст]: навч. посібник / Н.І. Власюк. – Львів: Магнолія-2006, 2010 . – 328 с.
87. Фінансовий облік: навч. посібник / [В.К. Орлова, М.С. Орлів, С.В. Хома та ін.]. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 510 с.
88. Фінансовий облік: практикум: навч. посібник / за ред. П.Й. Атамаса. – К.: Центр учб. л-ри, 2013. – 444 с.
89. Цивінська Т.М. Актуалізація питань оплати праці на підприємствах / Т.М. Цивінська // Ринок праці та зайнятість населення. – 2013. – № 1(34) –С.17-20.
90. Швець В.Є. Розвиток обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в Україні / В.Є. Швець. – Львів: Видавничий центр Львівського національного університету ім. І. Франка, 2010 . – 446 с.
91. Шевчук Л. П. Інформаційні технології контролю заробітної плати шляхом формування мережевого бухгалтерського обліку / Л. П. Шевчук, А. А. Шевчук // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – № 2. – С. 101-106.
92. Шило Ж.С. Проблеми заробітної плати та вартості робочої сили в Україні / Ж.С. Шило, О.Ю. Поліщук [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuiv.gov.ua/portal/soc_gum/prvse/2010_1/45.pdf.
93. Яровенко Г. М. Автоматизація аудиту розрахунків з оплати праці / Г. М. Яровенко, Т. О. Басенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/index.php?operation=1&iid=989>.